



# Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda Pública

**Alejandro Blázquez Lidoy**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

## Extracto

El objeto de este trabajo es estudiar el régimen jurídico cuando la Inspección de los Tributos deriva un expediente por delito contra la Hacienda Pública sin una liquidación previa. Es un supuesto excepcional, que solo opera en supuestos tasados cuya aplicación plantea, además, problemas de interpretación. Este procedimiento presenta problemas temporales (cuándo remitir el expediente) y se llega a determinar que no se debe iniciar el procedimiento inspector, lo que ocasiona problemas vinculados a la prescripción tributaria. También presenta problemas de interpretación el régimen de las medidas cautelares (cuantía, procedimiento, multas, etc.). Penalmente, la inexistencia de liquidación hará que los obligados tributarios tengan problemas para aplicar la atenuación extraordinaria por pago en los dos primeros meses de la citación judicial.

**Palabras clave:** delito contra la Hacienda Pública; inexistencia de liquidación; medidas cautelares; Inspección de los Tributos; artículo 251 de la LGT.

Fecha de entrada: 29-04-2020 / Fecha de aceptación: 26-05-2020 / Fecha de revisión: 28-05-2020

**Cómo citar:** Blázquez Lidoy, A. (2020). Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 5-50.



# Legal framework when the Tax Administration, before establishing a tax settlement, passes the case to a criminal prosecution

Alejandro Blázquez Lidoy

## Abstract

The goal of this paper is to study the legal regime when the Tax Administration, before establishing a tax settlement, passes the case to a criminal prosecution. It is an unusual situation, which should be applied only in exceptional cases. Furthermore, these cases raise problems of interpretation. This procedure presents also temporary problems (when is mandatory to send the file to criminal prosecution) and even is compulsory that de Tax Audit should not be started, which causes problems related to tax prescription. The regime of Injunctive relief (amount, procedure, fines, etc.) also present problems of interpretation. The lack of tax settlement supposes in the criminal procedure that the taxpayers should have problems in applying the extraordinary reduction for payment in the first two months of the judicial summons.

**Keywords:** crimes against the Public Treasury; injunctive relief; tax audit; lack of a tax settlement; article 251 LGT.

**Citation:** Blázquez Lidoy, A. (2020). Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 5-50.





## Sumario

1. Introducción
2. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de delito contra la Hacienda Pública. El artículo 251 de la LGT
  - 2.1. La vinculación del artículo 253 al artículo 251 de la LGT como requisito de procedibilidad
  - 2.2. Inexistencia del trámite de audiencia
  - 2.3. La existencia de una liquidación por los hechos no vinculados al delito
3. Supuestos de aplicación del artículo 251 de la LGT
  - 3.1. La competencia de la Inspección de los Tributos
  - 3.2. El riesgo de prescripción
  - 3.3. Imposibilidad de determinar el importe de la liquidación
  - 3.4. Imposibilidad de atribuir la liquidación a un obligado concreto
  - 3.5. La cláusula de cierre; perjuicio de la investigación o comprobación de la defraudación
  - 3.6. ¿Es aplicable el artículo 251 cuando ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar?
4. La obligación de la Administración de paralizar o no iniciar las actuaciones en el caso del supuesto del artículo 251
5. Efectos de la derivación del expediente a la sede penal
6. Medidas cautelares durante el proceso penal (art. 81.8 LGT)
  - 6.1. Presupuesto de hecho de las medidas cautelares y efectos sobre las multas
  - 6.2. Adopción de medidas cautelares
  - 6.3. Los problemas derivados de la no existencia de liquidación; intereses de demora y la atenuación muy cualificada del artículo 305.6 del CP
7. Recaudación de la responsabilidad civil del delito cuando no ha existido liquidación previa
8. Conclusiones

Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

Una de las grandes novedades de la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) realizada por la Ley 34/2015 fue la incorporación del título VI referente a las actuaciones y procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Este título se presenta como el desarrollo de la modificación de los delitos contra la Hacienda Pública realizada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Como establecía el artículo 305.5 del Código Penal, cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada. Por una parte, están los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y, por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Y, en estas últimas, «la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal».

La LGT, por su parte, ha establecido un sistema doble, distinguiendo los casos donde puede practicarse liquidación, de aquellos donde no procede. En el primer supuesto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) practicará una liquidación sin recurso en vía administrativa, pero ejecutiva. La liquidación practicada por la AEAT (art. 253 LGT) será ejecutiva una vez admitida a trámite la denuncia o querrela (salvo que el juez hubiese acordado la suspensión de las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda) y no procederá recurso en vía administrativa.

Pero la LGT también regula el procedimiento en el caso de que no se pueda practicar una liquidación, lo que impedirá la existencia de un acto administrativo ejecutable. Son supuestos tasados y subsidiarios. Se encuentran regulados en el artículo 251 de la LGT (que el delito pueda prescribir, que no pudiera determinarse el importe de la defraudación o atribuirle a un sujeto concreto o cuando la liquidación pudiera perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación).

El objeto de este trabajo se limita a analizar este segundo supuesto, la actuación de la Administración cuando no se ha podido practicar una liquidación tributaria (art. 251 LGT)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Sobre la liquidación con arreglo al artículo 253 de la LGT remitimos a otro trabajo nuestro: Blázquez Lidoy (2016, pp. 509 y ss.).

## 2. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de delito contra la Hacienda Pública. El artículo 251 de la LGT

El sistema diseñado en la LGT con relación a la remisión de la causa a la sede penal se fundamenta, como regla general, en la práctica de una liquidación previa ejecutiva y no recurrible que se deriva al ámbito penal (art. 253 LGT). Para que sea aplicable el mencionado artículo 253, la norma configura un requisito negativo: solo se podrá practicar liquidación si no concurren las circunstancias del artículo 251 de la LGT. Es decir, no se liquidará si puede prescribir el delito, o no puede determinarse con exactitud la deuda, o no puede imputarse a un obligado tributario concreto, o porque pudiera perjudicar de cualquier forma a la investigación o comprobación de la defraudación (concepto jurídico indeterminado y una cláusula de cierre).

Si se da alguna de las circunstancias del artículo 251 de la LGT, no habrá liquidación practicada por la AEAT y los derechos recaudatorios de la LGT se tutelarán por medio de las medidas cautelares conforme a lo establecido en el artículo 81.8 de la LGT.

### 2.1. La vinculación del artículo 253 al artículo 251 de la LGT como requisito de procedibilidad

La existencia de la liquidación del artículo 253 se vincula a la existencia de un requisito negativo: que no nos encontremos en alguno de los supuestos del artículo 251 (riesgo de prescripción, problemas de cuantificación, falta de identificación de los obligados, riesgo para la investigación). En el acto de liquidación del artículo 253 deberá acreditarse que no se cumple con los requisitos del artículo 251, o, en caso contrario, un informe motivado donde se determinen las causas por las cuales no se puede liquidar con arreglo al artículo 251.

Si la AEAT entiende que no cabe liquidación, dicho acto causará estado y la jurisdicción competente a todos los efectos será la penal. En este caso, se exige que en el escrito de denuncia o querrela presentado por la AEAT se traslade el «acuerdo motivado» en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias de la decisión administrativa de no dictar liquidación<sup>2</sup>. Pero es una exigencia de carácter administrativo. Su incumplimiento no tiene consecuencias en el procedimiento penal. La cuestión es qué efectos podría tener

---

<sup>2</sup> Aníbarro Pérez (2017, p. 64) advierte que, si bien la norma no identifica al competente para dictar el acuerdo motivado, cabe pensar que dicha función podría corresponder al órgano competente para liquidar. Igualmente señala que la norma guarda silencio sobre «si dicho acuerdo debe ser notificado al obligado tributario –pensamos que sí ha de serlo–, así como sobre la posibilidad o no de plantear recurso sobre el mismo, cuestión esta última cuya respuesta, mucho nos tememos, será negativa».

en el ámbito administrativo el incumplimiento en el caso de que el expediente vuelva a la vía tributaria. Es más, en el caso de que el procedimiento tuviera que continuar, la propia Administración habría dictado un acto motivado donde habría identificado las razones por las cuales no es posible continuar el procedimiento. Por tanto, cuando volviera a sede de inspección, habría un acto propio previo vinculante. Si, por ejemplo, la causa de la no liquidación es que no se había podido determinar con exactitud la cuantía, nos encontramos ante la paradoja de que cuando vuelva a sede tributaria sí será necesario determinar esa deuda para poder dictar un acto de liquidación.

Si la Administración entiende que procede dictar una liquidación y no es aplicable el artículo 251 deberá quedar acreditado y motivado en el expediente. En el trámite de alegaciones del artículo 253 al que tiene derecho el obligado tributario podrá fundamentar su oposición a una liquidación por estar incurrido en los presupuestos del artículo 251. Y especialmente relevante será cuando uno de los problemas sean cuestiones de cuantificación y valoración. Si la AEAT entendiese que procede la liquidación, dicho acto sería ejecutable y no recurrible en vía administrativa. Lo anterior plantea la cuestión de qué sucede si la AEAT hubiera practicado una liquidación y durante la instrucción penal se pusiera de manifiesto que era aplicable alguno de los supuestos del artículo 251 de la LGT, no debiendo haberse practicado la liquidación. No afectaría a la validez del proceso penal, ni, como defecto administrativo, producirá el efecto de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito.

## 2.2. Inexistencia del trámite de audiencia

Cuando hay una liquidación de la AEAT que se remite a sede penal, el artículo 253 ha regulado la existencia de un trámite de audiencia. En caso de que sea aplicable el artículo 251, la norma determina que, si bien debe existir un acuerdo motivado de aplicación del artículo 251, expresamente se dispone que «no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario». La razón parece estar en el fundamento del trámite de audiencia que sí se permite cuando hay liquidación (art. 253 LGT). El trámite de audiencia cobra relevancia en el procedimiento administrativo de la liquidación tributaria vinculada al delito, teniendo en consideración que este acto de liquidación no es recurrible y es, además, ejecutivo una vez admitida a trámite la denuncia o la querrela. A nuestro juicio, el trámite de audiencia del artículo 253 se debe incardinar dentro de los límites de las potestades de autotutela de la AEAT. La ejecutividad y la prohibición de recurrir se vincula a que el administrado haya, al menos, podido hacer alegaciones y presentar documentos que puedan hacer ver que el acto de liquidación contiene errores, problemas de valoración, etc. Se trata de un mínimo control de legalidad que puedan ejercer los obligados tributarios frente a las liquidaciones de la AEAT y que se fundamentaría en el hecho de que el orden constitucional exige al menos un procedimiento que le permita defenderse. Sin embargo, en el caso del artículo 251 no existe liquidación ni ejecución, por lo que el trámite de audiencia perdería en parte su razón de ser.

La omisión de este trámite de audiencia en el supuesto del artículo 251 ha sido criticado por la doctrina. Martínez Muñoz (2016) defiende que la justificación que puede avalar la supresión del mismo no es suficiente por varias razones<sup>3</sup>. Así, en primer lugar, afecta al derecho de presentar alegaciones que, de acuerdo con el carácter contradictorio del procedimiento, corresponde a todo contribuyente. En este caso, es probable que el obligado tributario no haya tenido ninguna oportunidad de formular alegaciones y de ser oído en el procedimiento con carácter previo al traslado del expediente a la jurisdicción penal, lo que supone un retraso injustificado del requisito constitucional de ser oído con anterioridad a la toma de una decisión que repercute en sus intereses legítimos. En segundo lugar, podría vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva que a nivel interno reconoce el artículo 24 de la Constitución española (CE) y que se confirma en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Por último, entiende que la supresión del trámite de audiencia previa no debería justificarse exclusivamente en razones de eficacia administrativa, en tanto los posibles inconvenientes de la audiencia podrían evitarse adoptando medidas cautelares en el procedimiento inspector.

## 2.3. La existencia de una liquidación por los hechos no vinculados al delito

El artículo 253 se aplica en defecto del artículo 251 y permite la existencia de una liquidación vinculada al delito y otra no vinculada, instaurando un doble procedimiento. Pero el artículo 251 no regula la posibilidad de que se liquide la parte de deuda no vinculada al tributo y se remita a la jurisdicción penal aquella parte pendiente de liquidar. Y, ciertamente, la regulación del artículo 253.3 estableciendo que el importe del acta se hace por diferencias, parece avalar la posibilidad de que no se pueda levantar acta de inspección por la parte no afecta al delito contra la Hacienda Pública si procede aplicar el artículo 251<sup>4</sup>. Sin embargo, parte de la doctrina entiende que, por el juego de remisiones, solo se paraliza la parte afecta al delito contra la Hacienda Pública y se deben liquidar «en todo caso» los aspectos no vinculados al delito (Espejo Poyato, 2015, p. 24)<sup>5</sup>. Y, ciertamente, no pare-

<sup>3</sup> Señala esta autora que:

El criterio de la supresión del trámite de audiencia previo en la remisión del expediente al Ministerio fiscal, escogido por el legislador en la redacción de la Ley 36/2006 y confirmado en esta reforma de la LGT cuando no proceda practicar la liquidación, se encuentra legitimado por la concurrencia de un valor superior digno de protección consistente en la persecución del delito fiscal y la eficacia en la investigación del fraude.

<sup>4</sup> El Reglamento de Gestión e Inspección abunda en esta construcción. El artículo 197 quinquies.2 (redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre) determina que en el supuesto donde quepa distinguir elementos vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos no vinculados a dicho delito, «se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada».

<sup>5</sup> La anterior cuestión está directamente vinculada con la suspensión o no inicio de las actuaciones. Como analizaremos posteriormente, en el artículo 251.2 de la LGT se determina que «En los supuestos seña-

cen existir inconvenientes jurídicos o técnicos para que se liquiden aquellas partes donde no proceda remitir la causa a sede penal. Es más, parece que lo lógico, a los efectos al menos de determinar los umbrales cuantitativos penales, es que se liquidará la parte no vinculada a delito.

### 3. Supuestos de aplicación del artículo 251 de la LGT

El artículo 251 identifica cuatro supuestos que impiden que proceda la liquidación del artículo 253. Tres causas específicas (riesgo de prescripción, indeterminación de la deuda y falta de identificación de los obligados) y una cláusula de cierre, que es el riesgo para la investigación. A lo anterior, hay que añadir que el artículo 197 ter.1 del Reglamento de Gestión e Inspección (redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre) determina que cuando se aprecien

[...] indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector, se abstendrá de practicar la liquidación vinculada a delito en los supuestos previstos en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Todo ello, sin perjuicio de las restantes excepciones a la práctica de liquidación que pudieran derivarse de otras disposiciones legales.

Esta última mención no se encuentra en la LGT. Dejando al margen la indeterminación del supuesto, acreditando una mala técnica legislativa, un reglamento añade que la Administración se abstendrá de liquidar cuando otra disposición legal así lo establezca. La anterior mención no solo es innecesaria, sino que es de dudosa legalidad. En el caso de que existiera un conflicto entre el artículo 251 y otra norma de rango legal, no parece que el reglamento sea la vía normativa para solventarlo.

---

lados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido...». En el caso de que haya una parte no vinculada a delito, Aníbarro Pérez (2017, p. 68) entiende que la suspensión solo afecta a la parte que se deriva a la sede penal. A estos efectos, toma en consideración que el artículo 150.3 a) de la LGT determina que se suspenderá el plazo de cómputo del procedimiento inspector por «La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley». Pero, a su vez, en el artículo 150.3, párrafo segundo, se advierte que:

No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación.

Concluye esta autora que la suspensión del procedimiento solo afectará a la parte dolosa, pero no al resto de los elementos de la obligación tributaria, respecto de los cuáles se podrá seguir con el procedimiento.

### 3.1. La competencia de la Inspección de los Tributos

Como hemos señalado anteriormente, la reforma de la LGT con relación al delito contra la Hacienda Pública parecía exigir que los trámites vinculados a la remisión de los expedientes a la sede penal solo se pudieran hacer por la Inspección de los Tributos y en un procedimiento que debía tener alcance general y no parcial. Por tanto, no parece posible que el departamento de gestión pudiera realizar actuaciones que derivaran en delito contra la Hacienda Pública (Blázquez Lidoy, 2016). De hecho, el artículo 197 ter.1 del Reglamento de Gestión e Inspección (redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre), sobre los supuestos donde no procede liquidar, determina: «1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector...». En el apartado 2 c) se dispone que la remisión a la sede penal «determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector». Y en el punto 3 se establece que la devolución del expediente a la sede administrativa:

[...] determinarán la continuación del procedimiento inspector. Dicho procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o en el plazo de 6 meses, si este último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

Por tanto, para que sea procedente la aplicación del artículo 251 y la no liquidación, es necesario que el procedimiento se incardine en un procedimiento inspector.

### 3.2. El riesgo de prescripción

El primer supuesto que se vincula a la existencia del artículo 251 es «Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal». Este supuesto, tal y como está redactado, deja abiertos numerosos interrogantes:

- a) Una primera cuestión que hay que analizar es cuándo la liquidación administrativa puede ocasionar la prescripción penal. Hay que determinar con qué plazo mínimo debe jugarse tomando en consideración que hay que terminar la investigación y comprobación de manera completa, dictar una propuesta, dar un plazo de alegaciones de 15 días naturales, examinar las alegaciones, dictar una resolución administrativa que tiene que tener la autorización del órgano de la AEAT para interponer la denuncia y la querrela, así como remitir, en su caso, la denuncia al Ministerio Fiscal para que lo analice.

Una cuestión que afecta al riesgo de prescripción es la propia forma que tenga la AEAT de actuar. En efecto, el artículo 253.1 dispone que:

[...] el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela... 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...

Los plazos no son los mismos cuando la AEAT actúa directamente, ya mediante denuncia o querrela, que si remite de forma previa el expediente al Ministerio Fiscal. Si la AEAT optara por remitir el expediente al Ministerio Fiscal, el artículo 773.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.) determina que deberá practicar las diligencias que estime pertinentes u ordenará a la Policía Judicial que las practique<sup>6</sup>. Por su parte, la Circular de la Fiscalía General del Estado 4/2013, de 30 de diciembre, sobre las Diligencias de Investigación, expone que tras recibir la primera denuncia debe llevar a cabo las preceptivas diligencias de investigación penal, siguiendo un determinado procedimiento<sup>7</sup>. Esto supone, como advierte López López (2017), que medie un tiempo entre la presentación de la denuncia por la AEAT en la fiscalía y la comunicación por esta de su destino ante los órganos judiciales competentes, tiempo que podría evitarse en el caso de que se presentara directamente la denuncia o la querrela por la AEAT. No hay que olvidar, como señala Iglesias Capellas (2013, p. 113), que debido a las especiales características de un delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil que no sea admitida por el juez de instrucción.

<sup>6</sup> El artículo 773.2 de la LECrim. determina que:

Cuando el Ministerio Fiscal tenga noticia de un hecho aparentemente delictivo, bien directamente o por serle presentada una denuncia o atestado, informará a la víctima de los derechos recogidos en la legislación vigente; efectuará la evaluación y resolución provisionales de las necesidades de la víctima de conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente y practicará él mismo u ordenará a la Policía Judicial que practique las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo. El Fiscal decretará el archivo de las actuaciones cuando el hecho no revista los caracteres de delito, comunicándolo con expresión de esta circunstancia a quien hubiere alegado ser perjudicado u ofendido, a fin de que pueda reiterar su denuncia ante el Juez de Instrucción. En otro caso instará del Juez de Instrucción la incoación del procedimiento que corresponda con remisión de lo actuado, poniendo a su disposición al detenido, si lo hubiere, y los efectos del delito.

<sup>7</sup> Vide, sobre el mismo, López López (2017). Por su parte, Iglesias Capellas (2013, p. 115) advierte que no es la misma la actuación del Ministerio Fiscal si la comprobación o investigación está terminada. En este caso, los funcionarios del Ministerio Fiscal difícilmente podrán realizar diligencias más allá de los hechos y datos que constan en la denuncia. Si, por el contrario, el expediente de la AEAT, en lugar de contener datos probatorios contiene únicamente una sospecha fundada, el Ministerio Fiscal tiene un papel fundamental.

La cuestión es si el riesgo de prescripción penal para no proceder a liquidar debe valorarse tomando en consideración los plazos estimados si hay denuncia o querrela de la propia AEAT o, de forma previa, tiene que pasar por el Ministerio Fiscal<sup>8</sup>. A nuestro parecer, el deber de la AEAT es aplicar el artículo 253 e intentar liquidar. El artículo 251 tiene carácter subsidiario. De esta manera, si hay riesgo de prescripción penal, no se debería tomar en consideración el plazo de examen que el Ministerio Fiscal requiere y, por el contrario, debería remitirse de manera directa a la sede penal. Por tanto, los plazos para valorar una posible prescripción penal deberían hacerse tomando en consideración, exclusivamente, los necesarios para denunciar o querrellarse de manera directa.

- b) Cabe la posibilidad de que una operación dé lugar a delitos contra la Hacienda Pública por impuestos con diferente devengo. Sería el caso de un mismo hecho o acto que da lugar a un delito contra la Hacienda Pública por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y por el impuesto sobre sociedades (IS). La prescripción penal por IVA sería el 1 de febrero del año XX, mientras que en el caso del IS sería, siempre que el periodo impositivo coincida con el año natural, el 26 de julio de XX<sup>9</sup>. Hay una diferencia de seis meses. Se trata del mismo hecho, que debe ser analizado de forma única, pero con efectos en dos tributos con un periodo de prescripción distinto. Es posible que no se pueda finalizar el procedimiento por riesgo de prescripción en el IVA, pero que sí hubiera plazo suficiente para el IS. En estos casos, el artículo 197 ter.1 del Reglamento de Gestión e Inspección (redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre) determina que las excepciones del deber de liquidar del artículo 251 «afectarán, exclusivamente, al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación». Es decir, parece que debería remitirse el concepto y periodo con riesgo de prescripción, pero, sin embargo, llevar a término la liquidación para los tributos que no estén en riesgo. Conceptualmente, sin embargo, este planteamiento presenta un problema derivado de la prejudicialidad penal. El Tribunal Supremo (TS), ha determinado en su Sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec. núm. 3780/2017 –NFJ072974–) que cuando un hecho está siendo objeto de un procedimiento penal por un determinado tributo y concepto, si ese mismo hecho está siendo también objeto de un procedimiento administrativo,

<sup>8</sup> En un informe al que se ha tenido acceso, el inspector regional adjunto entiende que es plenamente aplicable la excepción prevista del artículo 251.1 debido a la proximidad de la prescripción penal. En este caso, se firma el informe un 19 de mayo del año XX y la prescripción sería el día 26 de julio del año XX. Se sostiene que la tramitación vinculada al delito del artículo 253 podría poner en riesgo la denuncia del citado delito «ya que la remisión al Ministerio Fiscal del expediente habrá de realizarse con tiempo suficiente para que este analice e interponga, en su caso, la querrela» antes de la fecha de prescripción.

<sup>9</sup> Con relación a la prescripción penal del IVA y desde cuándo computa el *dies a quo*, *vide* los problemas derivados de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de febrero de 2017 y el comentario de Benítez Clerie (2017).

aunque sea en otro concepto impositivo distinto, se debe paralizar el proceso administrativo por la preferencia del orden penal y «en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar...». No parece posible que no se suspenda el procedimiento inspector por el hecho de que se tenga pensado derivar posteriormente el expediente a un delito contra la Hacienda Pública<sup>10</sup>.

Por tanto, si un mismo hecho puede dar lugar a varios procedimientos penales por distintos conceptos, y uno de ellos no puede liquidarse por riesgo de prescripción y el resto están pendientes de liquidación, todos los conceptos y tributos, y a pesar de la dicción del reglamento, deberían ir a través del artículo 251 y no ser ninguno objeto de liquidación.

- c) Relacionado con el supuesto anterior, está el caso de que, en un mismo tributo, un hecho tenga efectos sobre varios ejercicios. Es el caso, por ejemplo, de que la sociedad haya declarado en el IS unas bases imponible negativas de 1.000.000 de euros en el ejercicio XX, que son compensadas en el ejercicio XX+2 por 900.000 euros. Si en el ejercicio XX el obligado tributario hubiera ocultado rentas por un importe de 2.000.000 de euros, en el ejercicio XX se habría incurrido en un delito contra la Hacienda Pública. Pero, como consecuencia de que las bases imponibles negativas del ejercicio XX se anulan, la deuda del ejercicio XX+2 sería superior a 120.000 euros y, por tanto, también existiría otro delito contra la Hacienda Pública.

En este supuesto, es posible que el ejercicio XX esté cercano a prescribir pero, sin embargo, el XX+2 tenga suficiente margen para proceder a liquidar. La cuestión es que el hecho base que da lugar al delito contra la Hacienda en el XX no se puede liquidar por estar cercana la prescripción. Sin embargo, afecta a los ejercicios posteriores donde sí cabría, en teoría, aplicar la liquidación con arreglo al artículo 253. A nuestro juicio, y tal y como señalábamos en el caso anterior, el ejercicio XX+2 no puede ser objeto de liquidación y debe remitirse a la vía penal sin liquidar.

- d) El artículo 251.1 a) permite no liquidar la deuda cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito del obligado principal. A su vez, el artículo 258.1 exige que las pruebas contra los responsables solidarios que se hayan obtenido durante el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidas en cuenta para exigir la responsabilidad se incorporen formalmente al expediente antes de la propuesta de resolución. Cabe plantearse qué sucede si los actuarios sí tuvieran tiempo para cerrar la liquidación del obligado principal en plazo pero no, por el contrario, la de los presuntos responsa-

<sup>10</sup> González-Cuéllar Serrano (2018, p. 75) señala que la mención reglamentaria de suspender solo el concepto impositivo y el periodo concreto va en contra de la doctrina del TS, que ha defendido que en caso de existir varios procedimientos sobre unos mismos hechos que afecten a conceptos tributarios distintos exige suspender la totalidad de los procedimientos.

bles. Especialmente podría acontecer en el caso de las deudas tributarias de las personas jurídicas. No hay que olvidar que en sede penal el número de posibles implicadas se ha ampliado tras la modificación del Código Penal por la Ley Orgánica 1/2015, alcanzando alto número de cargos y mandos intermedios que tengan atribuidas facultades de organización y control<sup>11</sup>. Por tanto, es posible que tributariamente pueda haber determinado el cuánto, pero no haya podido realizar la prueba necesaria para la imputación subjetiva.

### 3.3. Imposibilidad de determinar el importe de la liquidación

El segundo supuesto que impide la práctica de la liquidación es cuando el importe de la misma no pueda ser determinado con exactitud. La redacción de este precepto requiere identificar cuándo el importe no puede ser fijado con exactitud. Y, además, los efectos que dicha indeterminación pueden acarrear sobre los derechos de la AEAT en sede de recaudación<sup>12</sup>.

- a) Este supuesto de hecho recuerda al presupuesto de las denominadas actas con acuerdo. El artículo 155.1 de la LGT hace referencia a las actas con acuerdo:

[...] Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correc-

<sup>11</sup> El artículo 31 bis.1 del Código Penal, redacción dada por la Ley Orgánica 1/2015, que determina que las personas jurídicas serán penalmente responsables por los delitos cometidos por «sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma». La Fiscalía General del Estado, en su Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015, ha analizado el alcance de la reforma del artículo 31 bis.1. Esta advierte que a partir de la nueva regulación se produce una ampliación del círculo de sujetos capacitados para transferir la responsabilidad penal a la persona, que queda así integrado por los tres siguientes grupos de personas físicas. En primer lugar, los representantes legales. En segundo lugar, quienes «actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica». Por último, quienes «ostentan facultades de organización y control», expresión que «engloba a un potencialmente alto número de cargos y mandos intermedios que tengan atribuidas tales facultades, entre ellas las medidas de vigilancia y control para prevenir delitos».

<sup>12</sup> Como veremos posteriormente, la aplicación del artículo 251 impide liquidar, pero sí permite adoptar medidas cautelares. Pero la adopción de medidas cautelares exige que haya una deuda determinada sobre la que poder actuar. Si no existe deuda, cabe cuestionarse sobre la procedencia de una medida cautelar que debe respetar el principio de proporcionalidad. Y la proporcionalidad requiere, a nuestro parecer, la existencia de una deuda previa determinada.

ta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta...

Y no hay que olvidar que las actas con acuerdo se configuran para supuestos de especial dificultad en los que no resulta posible definir con claridad el encaje en la norma tributaria de los hechos o existe una dificultad en la aplicación de la norma a un supuesto concreto, debiendo ajustarse a los términos de la norma tributaria. Se trata de un procedimiento donde la finalidad es reducir la discrecionalidad de la Administración e incrementar la seguridad jurídica<sup>13</sup>. Desde esta perspectiva, si un determinado supuesto cumple con los presupuestos para terminar con un acta con acuerdo, sería cuestionable practicar una liquidación tributaria ejecutiva y no recurrible que se derive a la sede penal. Parece más acorde con la naturaleza de tipo de supuestos, y siempre en función de los supuestos concretos, que la Administración fuera más cauta a la hora de liquidar y valorara su proceder con arreglo al artículo 251.

- b) Una de las cuestiones esenciales cuando existe un proceso penal es lo que afecta y atañe a la prueba. Tal y como señala el TS, «en el proceso penal rigen las reglas de prueba que le son propias y no las reglas que reconoce para su ámbito específico el derecho tributario» (Sentencia de 28 de enero de 2005, Sala de lo Penal, rec. núm. 1224/2003 –NFJ020194–). En el proceso penal la carga de la prueba recae en la acusación y la prueba por indicios está limitada a aquellos supuestos donde la culpabilidad haya sido acreditada fuera de toda duda razonable<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Con relación a las actas con acuerdo *vide*, por todos, González Arias (2019, pp. 77 y ss.).

<sup>14</sup> La Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2016, Sala de lo Penal (rec núm. 39/2016 –NFJ064442–), señala que:

[...] es necesario precisar que, de un lado, aunque puede acudirse a la prueba de indicios en relación a los hechos que constituyen la base fáctica del delito fiscal, las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria no resultan trasladables directamente al ámbito penal, en el que no puede prescindirse de la presunción de inocencia y de sus efectos, teniendo en cuenta que el acusado no está obligado a demostrar su inocencia siendo suficiente para la absolución con la constatación de la existencia de una duda razonable. Así, en la STS n.º 1807/2001, de 30 de octubre, se razonaba que en la medida que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. En la STS n.º 2486/2001, de 21 de diciembre, se afirmaba que en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal, pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la

La Directiva 2016/243, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio, determina en su artículo 6.1 que:

[...] Los Estados miembros garantizarán que la carga de la prueba para determinar la culpabilidad de los sospechosos y acusados recaiga en la acusación. Esta disposición se entiende sin perjuicio de cualquier obligación del juez o tribunal competente de buscar pruebas tanto de cargo como de descargo, y del derecho de la defensa a proponer pruebas con arreglo al Derecho nacional aplicable<sup>15</sup>.

Por el contrario, en el ámbito administrativo, la carga de la prueba que recae sobre la Administración se relaja hasta, en más casos de los deseables, llegar a invertirse.

El presupuesto de hecho del artículo 251 es que la Administración no pueda determinar el importe de la liquidación, lo que no señala es si dicho presupuesto es con criterios penales o administrativos. Dicho de otra manera, ¿cómo debe operar la AEAT cuando nos encontramos ante supuestos de estimación indirecta, ante posibles incrementos no justificados de patrimonio, ante presunciones de renta, etc.? Es posible que usando criterios meramente tributarios sí pudiera avanzarse una liquidación, pero no pudiera perfeccionarse con la exactitud debida empleando criterios penales.

---

culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Sí es admisible, sin embargo, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada «fuera de toda duda razonable». En caso de duda, el principio «in dubio pro reo» impone la absolución, (sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo). Y en la STS n.º 774/2005, de 2 de junio, se recordaba, citando otras anteriores, que en la medida en que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. Y, de otro lado, con carácter previo han de ser aplicadas las normas contenidas en la normativa penal, por razones obvias.

<sup>15</sup> Dentro de las consideraciones de dicha directiva se señala que:

(22) La carga de la prueba para determinar la culpabilidad de los sospechosos y acusados recae en la acusación, y toda duda debe beneficiar al sospechoso o acusado. Se vulneraría la presunción de inocencia si la carga de la prueba se trasladase de la acusación a la defensa, sin perjuicio de las posibles potestades de proposición de prueba de oficio del órgano jurisdiccional, ni de la independencia judicial a la hora de apreciar la culpabilidad del sospechoso o acusado, ni tampoco de la utilización de presunciones *de facto* o *de iure* relativas a la responsabilidad penal de un sospechoso o acusado. Dichas presunciones deben mantenerse dentro de unos límites razonables, teniendo en cuenta la importancia de los intereses en conflicto y preservando el derecho de defensa, y los medios empleados deben guardar una proporción razonable con el objetivo legítimo que se pretende alcanzar. Dichas presunciones deben ser *iuris tantum* y, en cualquier caso, solo deben poder utilizarse respetando el derecho de defensa.

### 3.4. Imposibilidad de atribuir la liquidación a un obligado concreto

En el apartado 1 b) del artículo 251 también se excluye del deber de liquidar cuando no pueda atribuirse la liquidación a un obligado tributario concreto. Se trata de un supuesto extraño. No en vano, cualquier denuncia o querrela debe practicarse contra un investigado. Como dispone el artículo 132.2 del Código Penal, «La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito». De esta manera, la AEAT tendrá que identificar a la persona indiciariamente responsable para que el procedimiento penal pueda tramitarse. Es más, las medidas cautelares que puede adoptar la AEAT «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» (art. 81.8 LGT).

Lo que plantea este precepto es que aunque la AEAT no puede identificar en sede administrativa a un obligado concreto, se debe remitir a la sede penal si hay una obligación tributaria por importe superior a 120.000 euros. Pero, entonces, ¿a quién se investiga penalmente?, ¿o es que la AEAT debe dar una lista indefinida de posibles responsables y será durante el proceso penal donde se procederá a investigar? Es más, ¿en qué momento debería la AEAT determinar su incapacidad para identificar al responsable?, ¿debe hacer una investigación completa y solo cuando esta no lleve a resultados puede derivar a la vía penal?<sup>16</sup>. No hay que olvidar que, al menos en teoría, el artículo 251.2 obliga a la Administración a abstenerse de continuar el procedimiento administrativo cuando estemos en los supuestos del artículo 251.

Quizás este precepto debería ponerse en relación con el artículo 305 bis del Código Penal. En su apartado 1 c) determina que el tipo agravado del Código Penal operará en el caso de:

[la] utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de

<sup>16</sup> Sánchez Huete (2016, pp. 493 a 494) advierte que esta causa genera algunos interrogantes sobre su fundamentación en tanto si la Administración tributaria, con el conocimiento especializado que posee sobre esta materia y las amplísimas facultades de investigación, no puede determinar los criterios básicos de la liquidación, ¿se confía realmente en que sí pueda la jurisdicción penal? Entiende que parece más un supuesto que pretenda imputar la falta de recaudación a otro órgano del Estado, aspecto relevante a los efectos estadísticos.

Palao Taboada (2015, p. 52) entiende que, si la liquidación que se suspende es solamente la vinculada al delito, resulta difícil de imaginar el supuesto de que no sea posible atribuirla a un obligado tributario concreto, si se considera que dicha liquidación es el resultado de una escisión de la liquidación de una deuda tributaria única, la cual tiene que tener por fuerza un obligado tributario determinado.

nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito<sup>17</sup>.

### 3.5. La cláusula de cierre; perjuicio de la investigación o comprobación de la defraudación

La LGT ha establecido una cláusula de cierre del sistema. En el caso de que la liquidación administrativa «pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación» no se practicará. Se trata de una redacción poco afortunada. En primer lugar, su alcance es demasiado amplio («de cualquier forma») lo que puede dejar abiertas las puertas a una posible arbitrariedad de la AEAT<sup>18</sup>. En segundo lugar, la redacción es confusa. El criterio objetivo es que se perjudique la investigación y comprobación de la «defraudación», pero el precepto no termina de precisar si se limita a la defraudación tributaria. El concepto defraudación en el Código Penal no se agota en los delitos contra la Hacienda Pública, sino que, por ejemplo, existe un capítulo específico «De las defraudaciones» (arts. 248 y ss., que regulan las estafas y apropiaciones indebidas). Parece, sin embargo, que el artículo 251.1 c) debe limitarse por especialidad de la norma a las defraudaciones tributarias. En teoría, ese perjuicio de la defraudación tributaria podría producirse cuando fueran necesarias la práctica de diligencias de investigación vedadas a la Inspección de los Tributos y que sí podrían hacerse en sede penal. De hecho, la redacción guarda cierta similitud sobre el secreto del sumario, que es posible acordarse en aquellos casos donde haya que «prevenir una situación que pueda comprometer de forma grave el resultado de la investigación o del proceso» (art. 302 b) LECrim.). Pero, como puede verse, el texto penal hace mención a un grado superior –«comprometer de forma grave»– mientras que el tributario es mucho más laxo –«de cualquier forma»–. En cualquier caso, en el ámbito penal existen una serie de medidas que sí pueden ser autorizadas penalmente y a las que (todavía) la Inspección de los Tributos no llega. Son, por ejemplo, las que regulan la intervención de las comunicaciones telefónicas y telemáticas como diligencia de investigación que limita el derecho

<sup>17</sup> De la Mata Barranco (2016) hace referencia, con relación al sujeto activo del delito, que no es necesario acudir al expediente del actuar en nombre de otro cuando realmente no estemos ante defraudaciones de personas jurídicas, sino de meras pantallas interpuestas para ocultar la realidad fáctica de la obligación de la obligación tributaria, bastando el levantamiento del velo para conocer a la persona física auténticamente responsable de la defraudación (véase, por ejemplo, la STS de 5 de diciembre de 2012).

<sup>18</sup> Sánchez Huete (2016, p. 494) defiende que, si bien parece atribuirse a la Administración una decisión discrecional de dictar la liquidación, la exigencia de evidenciar el perjuicio a la investigación de la defraudación ha de acotar drásticamente la posibilidad, dada la necesidad de su motivación y justificación. Así tendría que resultar una causa de uso residual y no un mecanismo para eludir los deberes que dimanan las potestades que ejerce la Administración tributaria.

fundamental al secreto de las comunicaciones, pasando por las medidas personales para evitar la destrucción de pruebas<sup>19</sup>.

El problema del artículo 251.1 c) es, también, de carácter temporal. Si desde el inicio se está ante un supuesto donde el comienzo de la inspección pudiera alertar al futuro investigado y perjudicar el bien jurídico protegido, lo lógico es que la inspección no se inicie<sup>20</sup>. Y es en esa situación donde cobra plena razón de ser la mención del artículo 251.2 a que «En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar... el procedimiento administrativo». Cuando el inicio de la Inspección pudiera poner en alerta a los futuros investigados es cuando tiene sentido el no iniciar la inspección. Pero, a su vez, el anverso de la moneda de esta situación es difícilmente entendible, ¿es posible que la AEAT inicie un expediente con el objeto de denunciar o querellarse a los responsables y no con la finalidad de liquidar? A nuestro juicio, no es posible conceptualmente. Las facultades de la Inspección no alcanzan a confeccionar expedientes al margen de sus funciones tributarias y con la finalidad de denunciar o querellarse en el ámbito penal. En cualquier caso, si se hubiera iniciado el procedimiento y solo posteriormente se tomara constancia de que seguir con el mismo podría perjudicar la investigación, el artículo 197 ter.2 c) determina que la:

[...] remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta suspensión se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación, circunstancia que deberá quedar motivada en el expediente.

En cualquier caso, y al margen de lo anterior, lo que resulta sorprendente es que el artículo 251 no haya hecho mención de aquellos supuestos donde el presunto delito contra la Hacienda Pública no sea sino la consecuencia de la actividad delictiva del responsable. En efecto, es posible que los hechos delictivos estén asociados a otros posibles delitos no

<sup>19</sup> El artículo 506.2 de la LECrim. determina que:

Si la causa hubiere sido declarada secreta, en el auto de prisión se expresarán los particulares del mismo que, para preservar la finalidad del secreto, hayan de ser omitidos de la copia que haya de notificarse. En ningún caso se omitirá en la notificación una sucinta descripción del hecho investigado o encausado y de cuál o cuáles de los fines previstos en el artículo 503 se pretende conseguir con la prisión.

Cuando se alce el secreto del sumario, se notificará de inmediato el auto íntegro al investigado o encausado.

<sup>20</sup> Así, la Circular 4/2013 de la Fiscalía General del Estado, sobre las diligencias de investigación, determina que «Cuando la práctica de la diligencia de toma de declaración del sospechoso pudiera frustrar la investigación, lo procedente será judicializar las actuaciones solicitando del Juzgado la declaración de secreto».

tributarios. Son aquellos vinculados a robos, estafas, donde lo que proceda legalmente es el comiso y, por tanto, donde el obligado tributario no haya adquirido la propiedad ni, por tanto, haya podido realizar el hecho imponible. La Sentencia del TS de 28 de marzo de 2001, Sala de lo Penal (rec. núm. 4234/1998 –NFJ010460–) señalaba que:

[...] cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización) dado que en estos concretos supuestos la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva. (Vide también la Sentencia del TS de 30 de octubre de 2008, Sala de lo Penal, rec. núm. 2516/2007 –NFJ035305–).

Desde un punto de vista procedimental, la no tributación está condicionada a la existencia de otro delito que sea objeto de condena y que incluya el comiso. Esta situación no se conocerá en sede de la Inspección de los Tributos<sup>21</sup>. Ante este escenario, la LGT guarda silencio sobre si debe o no seguirse el procedimiento administrativo. Jurídicamente, el artículo 95.3 obliga a la Administración tributaria a pasar el tanto de culpa cuando exista otro tipo de delitos, pero sin que esto conlleve suspensión del procedimiento tributario (Ruiz García, 2011). A nuestro juicio, en estos supuestos, la Inspección no debería liquidar sino remitir el expediente a sede penal y sería aplicable el supuesto del artículo 251.1 c) en tanto continuar la investigación y comprobación de un parte –la defraudación tributaria– de una realidad mayor que debe ser analizada en su conjunto, podría perjudicar los derechos de la Hacienda Pública. Es decir, la investigación y comprobación por la AEAT de solo la faceta tributaria podría poner en peligro la instrucción penal que se debiera llevar a cabo por el conjunto y donde la parte tributaria es, solo, una de las partes del conjunto.

### 3.6. ¿Es aplicable el artículo 251 cuando ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar?

Cuando ha prescrito el derecho a liquidar de la AEAT, pero no a investigar y comprobar, es posible que la AEAT identifique la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. O,

<sup>21</sup> De la Mata Barranco (2016) señala que no cabe aceptar una condena por delito de defraudación tributaria existiendo condena por delito previo. No es ya porque se vulnere el principio *non bis in idem*, lo que no ocurre de aceptar que estamos ante dos bienes jurídicos diferentes (en el caso del tráfico de drogas o el cohecho; más difícil en el caso de receptación, blanqueo o malversación, por ejemplo), sino porque no tiene sentido una autodelación que es lo que ocurriría cuando se tributara sobre patrimonios ilícitos.

incluso, que investigando a otros obligados tributarios no prescritos, obtenga datos de terceros implicados cuyos ejercicios sí estén prescritos tributariamente pero no penalmente.

En dichos casos, la AEAT tiene conocimiento de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública que no puede liquidar. Cabe plantearse si en dicho supuesto es aplicable el artículo 251 o, por el contrario, debe emplearse un cauce distinto, como cualquier delito que tenga el deber de poner en conocimiento de la autoridad penal<sup>22</sup>. A nuestro juicio, las facultades de investigación y comprobación solo pueden estar dirigidas a liquidar. La AEAT no puede iniciar un procedimiento de investigación con fines de instrucción penal. Se debe, inmediatamente, poner en conocimiento de la autoridad penal competente sin realizar actuación administrativa alguna<sup>23</sup>.

#### 4. La obligación de la Administración de paralizar o no iniciar las actuaciones en el caso del supuesto del artículo 251

El artículo 251.1 determina una serie de supuestos que dan lugar a la no existencia de una liquidación vinculada al delito y la remisión a la sede penal sin trámite de audiencia. A la vez, su apartado 2, señala que:

En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Especialmente relevante es la abstención de iniciar el procedimiento. Técnicamente, lo que parece procedente en Derecho administrativo es iniciar un expediente para luego, en

<sup>22</sup> El artículo 95.Tres de la LGT determina:

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

<sup>23</sup> Berberoff Ayuda (2016, p. 564) hacen mención al analizar el artículo 251 de la LGT que:

[...] dentro de las funciones de la AEAT no está la de investigar la existencia de delitos, o como advierte el Consejo de Estado, «la detección de fraudes realizados a particulares», pero si en el curso del desempeño de las funciones que le son propias para garantizar el recto cumplimiento de las obligaciones tributarias detecta indicios de actividad constitutiva de delito, ha de ponerlo en conocimiento del Ministerio Fiscal o querellarse directamente (TS 3.<sup>ª</sup> 26-6-12; 3-7-12).

su caso, remitirlo a la sede penal. Y precisamente esa remisión tiene como efecto la suspensión del plazo de prescripción. Pero si no se inicia, resulta cuanto menos extraño que algo no comenzado pueda suspenderse<sup>24</sup>. A nuestro juicio, y como hemos señalado anteriormente, el no inicio del procedimiento inspector está vinculado solo al apartado c) del artículo 251.1 (cuando de cualquier forma se pudiese perjudicar la investigación y comprobación de la defraudación), pero no en los casos de los apartados a) y b) de artículo 251.1 de la LGT. Es decir, cuando la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras supusiera alertar al sospechoso y pudiera frustrar la investigación<sup>25</sup>.

Al margen de lo que acabamos de reseñar, para verificar que se dan alguno de los supuestos del artículo 251 y poder dictar el acuerdo motivado parece que sería necesario iniciar o continuar los procedimientos hasta que sea legalmente posible. Lo anterior nos lleva a la situación de cuestionarnos qué debe hacer la AEAT cuando verifique en los primeros compases del procedimiento de comprobación e inspección que podría ser aplicable alguno de los supuestos del artículo 251. ¿Debe abstenerse de seguir el procedimiento de manera inmediata o debe intentar llegar al estado del procedimiento suficiente que permita motivar sin duda la aplicación de los mismos? Es decir, la norma no regula el cuándo. Así, imaginemos el riesgo de prescripción penal. Imaginemos que se puede iniciar un procedimiento de inspección cinco meses antes de que el delito prescriba. Caben tres posibles actuaciones: a) No iniciar el procedimiento inspector y remitir el procedimiento a sede penal de manera directa. A nuestro parecer, dicha opción tiene el inconveniente de que no se vería interrumpida la prescripción tributaria, de tal manera que si el expediente volviera a sede administrativa, podría estar prescrito administrativamente<sup>26</sup>. b) La segunda

<sup>24</sup> El artículo 66.1 a) de la LGT determina que:

El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

Por su parte, el artículo 150.2 dispone que el «plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio».

<sup>25</sup> Palao Taboada (2015, p. 52) señala que los supuestos del artículo 251 «tienen en común, al parecer, la conveniencia de que el órgano judicial intervenga inmediatamente, sin esperar a la liquidación administrativa».

<sup>26</sup> A pesar de que el artículo 215.2, párrafo tercero, señala que «El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley», entendemos que dicho precepto parte de la base de que existe un procedimiento iniciado. No se puede interrumpir algo que no se ha comenzado. El artículo 150.3 a) de la LGT determina que se suspenderá el plazo de cómputo del procedimiento inspector por «La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley».

sería iniciar el procedimiento e instruir las máximas pruebas posibles antes de remitirlo a sede penal. Esta posibilidad plantea el problema de que la Inspección estaría solo actuando a efectos penales cuando su actividad no ha estado dirigida a liquidar, lo que plantea problemas conceptuales<sup>27</sup>. c) Por último, iniciar el procedimiento inspector y de manera inmediata suspenderlo por remisión del expediente a la sede penal. De esta manera, se interrumpiría la prescripción en el ámbito tributario (si es que no estuviera ya prescrita). Sin embargo, se trataría de una suerte de fraude de ley procesal, pues la actuación de la inspección iría dirigida no a liquidar sino a interrumpir la prescripción. Sería una especie de diligencia argucia.

Parece que lo técnicamente correcto sería que en el momento en que la Inspección de los Tributos haya llegado a la conclusión de que no es posible liquidar conforme al artículo 253 de la LGT o que estamos ante alguno de los supuestos del artículo 251.1 de la LGT debe abstenerse de seguir con el procedimiento. Como señala González-Cuéllar Serrano (2018, p. 69), en «España la competencia para la investigación de los delitos no está en manos de la Inspección». Por tanto, no debe ejercer sus facultades más allá de lo imprescindible, en tanto estaría instruyendo un proceso penal sin autorización judicial. Y lo anterior podría afectar, en su caso, a la validez de la prueba en la sede penal<sup>28</sup>. Incluso parece que la Administración se pronuncia en este sentido. Así, en la Nota UCCDHP 8/2015 de la Unidad Central de Coordinación de Delitos contra la Hacienda Pública se afirma que cuando:

---

Se parte del hecho de que el procedimiento inspector ha debido comenzar para que se pueda proceder a la suspensión.

<sup>27</sup> Hernández-Tavera Martín (2019, p. 707) advierte que:

Ningún funcionario que no pertenezca al Poder Judicial, al Ministerio Fiscal o a la Policía Judicial puede dedicarse a investigar la comisión de delitos. La Inspección de Hacienda, por consiguiente, no puede hacerlo. En cuanto aprecie la posible existencia de delito, la Inspección tiene que abstenerse de actuar. No hace falta, ni se permite, que la Inspección realice la investigación penal. La incompetencia de la Inspección para investigar delitos es manifiesta, y si incurre en ella, eso tiene como consecuencia, entre otras cosas, la nulidad radical de sus actos, de acuerdo con el art. 47.1.b de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, aunque en este momento nos interesa el punto de vista del sujeto penalmente investigado. En relación con la incompetencia de la Inspección, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, de 21 de abril de 2015 (RJ 2015\2376), declara que la investigación penal puede desarrollarse bien por el Juez de Instrucción o bien, con carácter pre-procesal, por la Fiscalía o por la Policía Judicial dependiente del juez (y en consecuencia no por la Inspección de Hacienda u otro tipo de funcionario).

<sup>28</sup> Indica Casado Ollero (2008, pp. 1.608 y ss.) que el objeto del procedimiento inspector no es descubrir e instruir delitos fiscales sino asegurar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que «la iniciación de un procedimiento inspector para investigar un presunto delito fiscal, sin autorización ni encomienda judicial alguna, no es algo que pertenezca a la naturaleza de las cosas ni, por lo mismo, a la fisiología del sistema, sino una profunda disfunción (además, profundamente inconstitucional) que vicia de nulidad radical la actuación investigadora de la Inspección y el material probatorio derivado de aquella».

[...] se aprecie la existencia de indicios de delito fiscal y estemos ante alguno de los supuestos anteriores, y por tanto no proceda LVD –liquidación vinculada a delito–, el procedimiento de comprobación no debe continuarse, quedando suspendido. En caso de no haberse iniciado, la Administración se abstendrá de iniciarlo<sup>29</sup>.

Más dudas se producen en aquellos casos donde el expediente deba regresar a sede administrativa. No existe una mención expresa en el artículo 251 sobre esta cuestión<sup>30</sup>. Así, no se recoge en el artículo 251 la excepción sobre que 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» (art. 253.1 LGT). Por tanto, si el expediente volviera al proceso tributario, sería necesario verificar si sus actuaciones hasta la remisión a la vía penal podrían ser cuestionadas en cuanto a su validez. Sí hace mención el artículo 251.2 a que «Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes». Se trata de un precepto de difícil comprensión. Legalmente la Administración tiene que paralizar sus actuaciones al estar sujeto a la prejudicialidad penal. Y los técnicos de la Administración pasarán a ser considerados como peritos-testigos, por lo que no pueden seguir, al margen de lo dictaminado en la instrucción, actuando. No obstante, si las actuaciones volvieran a la sede administrativa y la AEAT hubiera incumplido este mandato, la única consecuencia es que las actuaciones serán «inexistentes» (nulos). Pero parece que será una inexistencia meramente formal, en tanto la Administración las podría incorporar o recuperar posteriormente como nueva prueba.

## 5. Efectos de la derivación del expediente a la sede penal

En el citado artículo 251.2 se regulan los efectos de la remisión del expediente sin liquidación a la vía penal.

- a) Con relación al procedimiento sancionador, dispone que si este se hubiera iniciado «este se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente

<sup>29</sup> Como advierte González-Cuéllar Serrano (2018, p. 70), el problema que plantea esa solución en la práctica es la dificultad de controlar que el inspector actuario suspenda sus actuaciones de investigación en el mismo momento en que considere que pueda estar ante una conducta delictiva.

<sup>30</sup> Iglesias Capellas (2019) señala que:

[...] el procedimiento inspector suspendido por la iniciación de la causa criminal, en lugar de reanudarse una vez esta ha quedado concluida, queda definitivamente paralizado sin que exista norma alguna que indique si se debe dar por terminado o simplemente se trata de un supuesto de suspensión injustificada de actuaciones.

al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados». Y se completa la redacción señalando que «La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos». Ciertamente resulta difícilmente entendible que se pueda iniciar un procedimiento sancionador cuando no se va a practicar liquidación y se va a remitir el expediente a la vía penal. Si bien parece que técnicamente es posible, lo que es difícilmente explicable es la razón o motivo por el que había de iniciarse<sup>31</sup>. No solo porque no iniciarlo no interfiere en la interrupción de la prescripción (art. 189.3 a) LGT), sino porque el hacerlo supondría reconocer que está actuando ilegalmente, en tanto en el momento en que aprecie indicios de delito debe paralizar el procedimiento inspector y, desde luego, no iniciar ningún procedimiento sancionador.

- b) Opera, como sucede en el artículo 253, la interrupción de la prescripción, siempre que la deuda tributaria no esté prescrita. Se indica que:

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

No obstante, no se determina cómo es posible que se interrumpa la prescripción en aquellos casos donde no se haya iniciado la inspección, en tanto para que algo pueda interrumpirse, previamente ha tenido que iniciarse.

- c) El artículo 251.3 dispone que:

En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuer-

<sup>31</sup> La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 19 de febrero de 2014 (RG 5704/2011 –NFJ053795–) determina que:

[...] lo que la norma no permite es que, en el caso de expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación, los mismos se inicien una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero nada impide que el procedimiento sancionador se inicie antes de dicha notificación. Es decir, el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el Órgano de Inspección considere que existen indicios suficientes para motivar el acuerdo de inicio, que puede ser incluso antes de haber notificado el acuerdo de liquidación... Es decir, de dicho artículo se desprende la posibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sin que se haya dictado liquidación, bien porque los indicios se ponen de manifiesto con anterioridad a la práctica de la liquidación, bien porque el expediente sancionador no deriva directamente de una regularización.

do con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si este último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente.

Una cuestión que se plantea en el caso de retroacción de actuaciones es si la Inspección puede continuar realizando actuaciones de comprobación e investigación. En el caso del artículo 253, cuando había liquidación, entendíamos que la retroacción de actuaciones suponía que el siguiente paso del proceso debería ser la apertura del trámite de audiencia antes de dictar las correspondientes actas, pero no debería ser posible continuar con el trabajo de campo de la inspección y comprobación por parte del actuario (Blázquez Lidoy, 2016). En el supuesto del artículo 251 la solución puede ser distinta, en tanto los presupuestos de aplicación de dicho precepto permitirían remitir el expediente a sede penal sin haber terminado las actuaciones de comprobación. En dicho caso, a nuestro parecer, sí se deben seguir realizando actuaciones de comprobación e investigación, pero trayendo al procedimiento administrativo todo lo actuado en sede penal. En efecto, si la causa de llevar a sede penal sin liquidar es que hay una serie de impedimentos legales que impiden la liquidación (art. 251.1 LGT) en la medida en que los mismos se hayan investigado en la instrucción penal, deben traerse al procedimiento administrativo.

## 6. Medidas cautelares durante el proceso penal (art. 81.8 LGT)

El hecho de que no exista liquidación cuando se aplica el artículo 251 implica que la Administración no pueda ejercer desde el primer momento las potestades ejecutivas. En este caso, la Administración tiene derecho a garantizar el crédito tributario mediante las medidas cautelares. Se trata de un adelantamiento en vía administrativa de las medidas cautelares judiciales (Parra Benítez, 2013). Es un adelantamiento, además, sin ningún control jurídico.

El artículo 81.8 de la LGT determina que:

Quando 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 dicta-

do 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.

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 procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

## 6.1. Presupuesto de hecho de las medidas cautelares y efectos sobre las multas

El artículo 81.8 limita la posibilidad de adopción de las medidas cautelares por parte de la AEAT a dos casos. Que nos encontremos ante el supuesto del artículo 251 de la LGT (que no haya liquidación tributaria). O bien que el procedimiento por delito contra la Hacienda Pública no tuviera origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora. *A contrario sensu*, las medidas cautelares no son aplicables en el caso de que se haya procedido a la liquidación con arreglo al artículo 253 de la LGT<sup>32</sup>. En dicho caso, la AEAT dispone de las potestades ejecutivas de recaudación de las deudas liquidadas.

El régimen descrito tiene incidencia sobre los conceptos que pueden incluirse en las medidas cautelares. En concreto, sobre las multas. El artículo 81 hacía y hace mención al cobro de «deuda» (sin el adjetivo tributaria). Y también señala que, con relación a los anteriores supuestos, que las medidas cautelares podrán dirigirse contra los responsables del «pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal». La AEAT, al menos con la anterior normativa, al adoptar medidas cautelares incluía el importe de la

<sup>32</sup> Conforme se dispone en el artículo 81.5 sí se pueden adoptar antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de la LGT.

multa<sup>33</sup>. Y, de hecho, la doctrina tributaria mantiene que podrán adoptarse medidas cautelares para garantizar tanto el pago de la multa como el de las costas procesales del artículo 126 del Código Penal<sup>34</sup>.

A nuestro parecer, con la actual redacción del artículo 81.8, las medidas cautelares no pueden alcanzar a las multas. Afianzar las multas puede considerarse contrario a los derechos fundamentales a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías (Choclán Montalvo, 2016, pp. 427 y 428)<sup>35</sup>. Además, la dicción del artículo 81.8, en relación

<sup>33</sup> Así, por ejemplo, en un supuesto concreto de medidas cautelares, por un expediente remitido a la sede penal con la anterior normativa (la vigente antes de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015) el órgano de recaudación de la AEAT señalaba que:

En conclusión, las medidas cautelares que se adoptan, tienen como finalidad asegurar el cobro de la responsabilidad civil y/o de la multa que pudieran fijarse en sentencia... En lo concerniente a la cuantificación de la multa, el art. 305 del Código Penal establece que «el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública, [...], será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo».

Respetando el principio de prudencia y considerando que se graduara la multa en su grado mínimo, es decir, en «el tanto», nos encontraríamos con que el responsable civil subsidiario sería condenado, en su caso, al pago de una responsabilidad pecuniaria que ascendería a dos veces la cuantía del débito tributario.

Es decir, las medidas cautelares eran por el importe de la cuota multiplicado por 2, más los intereses y costas que se devenguen.

Doncel Núñez (2014a, p. 164) señala, con relación a la deuda, que no queda resuelto el interrogante de qué cuantía se garantiza con relación a la deuda en tanto puede alcanzar hasta el séxtuplo. Este autor entiende que la opción prudente sería la de no superar la multa del tanto, o bien que se considere la pena de multa que solicite la acusación.

Parra Benítez (2013) entendía con relación al importe de la multa que:

Un planteamiento prudente no aconsejaría superar la multa del tanto de la cuota. Por el contrario, una postura contundente permitiría hacer todo el recorrido legal en base a los elementos probatorios incorporados a la denuncia. A medida que avance al proceso y se llegue al trámite de los escritos de acusaciones, la pena de multa quedaría fijada en la cuantía solicitada por acusación, lo que plantea si el límite cautelable es variable y conforme a qué criterios.

<sup>34</sup> Doncel Núñez (2014a, pp. 163 y 164) advierte que la mención al artículo 126 implica que se aseguren la totalidad de las cuantías de dicho precepto, lo que incluye las costas y las multas. En el mismo sentido, Carreras Manero (2016, p. 126) y Calvo Vérguez (2016).

<sup>35</sup> La Directiva 2016/243 de la UE, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio determina en su artículo 3 que «Los Estados miembros garantizarán que se presume la inocencia de los sospechosos y acusados hasta que se pruebe su culpabilidad con arreglo a la ley». Por tanto, no pueden garantizarse las multas, en tanto una garantía sobre una multa implica contrariar la presunción de inocencia. Como advierten dos Autos de la Audiencia Provincial de Barcelona de 10 de octubre de 2016 (rec. apelación núm. 665/2016 y rec. apelación 768/2016):

La fianza establecida es para cubrir posibles responsabilidades civiles que pudieran derivarse en su momento. Conviene resaltarlo pues las medidas cautelares reales adoptadas en el seno

con el artículo 253, lo impide. En efecto, si la AEAT liquida la deuda vinculada al delito con arreglo al artículo 253, iniciará un procedimiento de ejecución que alcanzará el principal y los intereses de demora. Pero, en ningún caso, la posible multa, porque no existe procedimiento tributario sancionador (art. 250), ni el artículo 81.8 permite las medidas cautelares en el caso de que sea aplicable el artículo 253 y se haya remitido a vía penal (liquidación previa). Es decir, si la AEAT ejecuta, verá satisfecho el principal más los intereses más, en su caso, los recargos ejecutivos. Pero en ningún caso la multa, que no existe todavía, y sobre la que tampoco caben medidas cautelares porque el artículo 81 lo impide.

Y la conclusión lógica (argumento *a maiore ad minus*) es que si no caben medidas cautelares sobre las multas en el supuesto de que haya liquidación, no puede haberlas en el supuesto de que no exista tal liquidación (art. 251 LGT) pues no se puede hacer de peor condición a quien no se le puede liquidar, por las causas establecidas por la propia AEAT, que a quien sí se puede liquidar. Es cierto que el artículo 126 del Código Penal incluye dentro de los pagos el concepto de la multa y que el artículo 81.8 determina que:

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.

Sin embargo, la referencia al artículo 126 puede entenderse que no lo es por los conceptos enumerados en dicho precepto, sino que la referencia es a los sujetos que pueden ser responsables de las cuantías del artículo 126. Así, podrían ser responsables los partícipes

---

de un proceso penal tienen una exclusiva finalidad: trabar bienes suficientes de los llamados *ex lege* al proceso como presuntos responsables civiles, a efectos de asegurar la satisfacción de las posibles indemnizaciones que se fijen en sentencia a favor de los perjudicados y, en su caso, las costas procesales que integran también uno de los pronunciamientos de contenido económico de la sentencia que en su día ponga fin a la causa. Y la responsabilidad civil *ex delicto* puede abarcar, según se enumera en el art. 110 del CP, tanto la restitución de la cosa como la reparación del daño y la indemnización de daños y perjuicios. Por eso, el citado art. 589 L.E.Criminal alude «in genere» a «responsabilidades pecuniarias», concepto que, no está de más recordarlo, no es extrapolable a una hipotética pena pecuniaria. Es decir, con la exigencia de prestación de la fianza lo único que se pretende asegurar es la responsabilidad civil *ex delicto* y que pudiera derivarse de su comisión, caso de acreditarse fehacientemente en su momento.

Uriol Egido (2016, pág. 120) entiende que la mención al artículo 126 abre la posibilidad de que las medidas cautelares alcancen al cobro de la multa, lo que «deja en mal lugar al principio de presunción de inocencia, no existiendo fundamento constitucional alguno que permita mantener la atribución de tal potestad a la Administración tributaria; por no mencionar el principio de prevalencia de la jurisdicción penal sobre la Administración –dado que se le permite, aunque sea provisionalmente, fijar estos conceptos–, y el principio de proporcionalidad».

a título lucrativo del artículo 122 del Código Penal, lo que no supondría que su responsabilidad pudiera alcanzar a las multas.

## 6.2. Adopción de medidas cautelares

- a) Las medidas cautelares solo podrían ser adoptadas si se dieran los requisitos jurídicos para la imposición de cualquier medida cautelar conforme al artículo 81, apartados 1 y 3. Deben cumplirse los requisitos de apariencia de buen derecho (*fumus bonis iuris*), la existencia de *periculum in mora* o de indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado y la proporción de la medida cautelar, que no puedan producir un perjuicio de imposible reparación (por todas, la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2017, RG 6940/2014 –NFJ066136–). Lo cierto, sin embargo, es que la AEAT tiene criterios francamente laxos a la hora de interpretar cuándo se cumplen los anteriores presupuestos, de tal manera que la propia remisión a la sede penal es, a su vez, fundamento suficiente para la adopción de las medidas cautelares<sup>36</sup>. Estos criterios laxos, unidos a la no recurribilidad de estas medidas en sede administrativa, ponen a los obligados tributarios en situaciones de desamparo.
- b) La adopción de medidas cautelares no requiere trámite de audiencia. El TEAC ha señalado en su Resolución de 17 de diciembre de 2015 (RG 1158/2013 –NFJ061255–) que «No se exige la existencia de un previo trámite de audiencia, ya que la finalidad de las medidas cautelares es el aseguramiento inmediato del pago de la deuda, situación que se vería frustrada, si se eliminara el efecto anticipatorio». De igual forma, en la Resolución de 22 de octubre de 2019 (RG 1090/2017 –NFJ075661–) se afirma que:

Si bien, en su adopción, no se exige trámite previo alguno de audiencia y propuesta de resolución, precisamente por su naturaleza de medida provisional de garantía de la deuda tributaria ya que la audiencia previa del

---

<sup>36</sup> En el caso de los delitos contra la Hacienda Pública, la apariencia de buen derecho se justifica por la propia AEAT en el propio procedimiento. La existencia de los informes de la AEAT y la remisión a la sede penal justifica, por sí misma, el *fumus bonis iuris*. Con relación a la proporcionalidad, al menos con la norma anterior, la AEAT entendía que se cumplía con dicho requisito al solicitar el doble de la cuota (la cuota más el 100 % en concepto de multa). Y con el riesgo de recaudación llega a afirmar que:

Considerando, además, que nos encontramos ante una deuda cuyo origen sería un delito fiscal –por lo que, en caso de confirmarse la existencia del mismo, implicaría la existencia de dolo– se puede concluir que existen indicios suficientes para prever que el posible obligado al pago, ante el elevado importe de la posible responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública y multa que se determine, puedan realizar actuaciones de disposición o establecimiento de cargas sobre su patrimonio que podrían dificultar y poner en riesgo el cobro de las mismas.

afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar.

- c) En el caso de los supuestos del artículo 251 se presenta un posible inconveniente adicional. Y es que la ausencia de liquidación, con independencia del motivo, supondrá que la cuota no ha podido determinarse con las garantías precisas o haberse vinculado a un obligado concreto. Es cierto que, desde la reforma de la LGT operada por la Ley 7/2012, ya no se exige que haya deuda liquidada en ningún caso, pudiendo adoptarse la medida cautelar durante la tramitación de los procedimientos. Ya con dicha normativa general la doctrina había manifestado sus dudas sobre que unas medidas cautelares pudieran adoptarse sin un acto de liquidación, en tanto podría conculcar el principio de proporcionalidad al no existir una cuantificación precisa<sup>37</sup>. Aunque también se mantuvo que era suficiente con una «precuantificación razonable de la deuda, esto es, de una suerte de anticipación no formal de la referida propuesta» (Carreras Manero, 2016, pp. 128-129). Pero, sin embargo, entendemos que el supuesto del artículo 251 es un caso excepcional. En primer lugar, porque el propio precepto recuerda en su apartado 2 que la «Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo», lo que plantea problemas, como hemos advertido, sobre cuál debe ser el proceder de la AEAT. Así, si no se pudiera liquidar conforme al artículo 253 porque no se puede determinar con exactitud el importe de la liquidación ¿cómo se van a cuantificar las medidas cautelares? O si se remite a sede penal por riesgo de prescripción, sin que la investigación y comprobación haya avanzado de una manera sustancial, ¿cómo se va a cuantificar dicha medida cautelar? Las medidas cautelares están sometidas al principio de proporcionalidad y deben ser las estrictamente necesarias para asegurar el cobro de la deuda. Si añadimos la falta de trámite de audiencia, la falta de con-

<sup>37</sup> Al hilo de la reforma de las medidas cautelares adoptadas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude, señalaba Sánchez Pedroche (2013, p. 173) que la imposibilidad anterior de que pudieran formularse antes de la propuesta de resolución resultaba lógica, ya que con carácter previo se hacía necesario constatar la existencia de una deuda concreta pendiente de pago y de importe cuantificable, al objeto de que la medida cautelar resultara proporcionada a la suma que se pretendiese asegurar con la cautela. Doncel Núñez (2014b) advertía sobre la inseguridad se produce por cuanto la Administración puede embargar bienes y derechos –medida cautelar por excelencia– sin conocer la deuda ni su importe, por lo que actúa a ciegas y de tal forma que el obligado tributario es víctima de esa falta de certeza. Y, en lo que concierne al principio de proporcionalidad, difícilmente puede cumplirse en su vertiente cuantitativa cuando se carece de propuesta de liquidación o cuantificación alguna. Martínez Muñoz (2013, p. 22) defendía que:

Si entendemos que el procedimiento de comprobación e investigación se suspende sin propuesta de liquidación en los supuestos de posible delito fiscal, en algunas ocasiones estas medidas provisionales se adoptarán sin conocimiento del importe de la deuda tributaria cuyo cobro pretenden asegurar, con el riesgo de infringir la proporcionalidad exigida por la Ley.

rol administrativo, la falta de determinación de la misma, o a quién atribuírsela, hace complejo que las medidas adoptadas unilateralmente pudieran cumplir con los presupuestos exigidos normativa y jurisprudencialmente.

- d) Con relación al momento en que pueden adoptarse las medidas cautelares, el artículo 81.8 determina que será una vez que se haya formalizado denuncia o querrela por delito o se haya dirigido el proceso judicial por dicho proceso. Es decir, antes de que se haya admitido a trámite el proceso penal, la AEAT puede dictar las medidas cautelares. Medidas donde no cabe reclamación administrativa y que se mantendrán hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento<sup>38</sup>. El juez podrá establecer una garantía distinta o dispensar de la misma. En cualquier caso, el sujeto que las padece no las puede impugnar administrativamente. Tiene que esperar a que el juez tenga conocimiento de ellas y, una vez recibidas, las comunicará a las partes en el proceso para que se pronuncien sobre las mismas (fiscal, encausados y abogado del Estado). De esta manera, estarán plenamente vigentes una medidas cautelares adoptadas por la Administración hasta que el juez se pronuncie, no estando sujetas al límite general de la LGT de los seis meses<sup>39</sup>. Si se confirman, el investigado podrá interponer, posteriormente, los correspondientes recursos penales de reforma y apelación.
- e) Una cuestión que se plantea en este punto es si el juez penal, al conocer de la procedencia de las medidas cautelares, tiene que aplicar los criterios establecidos en la LGT o, por el contrario, debe valorar con arreglo a las disposiciones de la LECrim. Es decir, ¿tiene que valorar que el acto dictado por la AEAT ha sido conforme a lo establecido en el artículo 81.1 y 3 de la LGT? El artículo 614 bis de la LECrim. determina que «Una vez iniciado el proceso penal por delito contra la

<sup>38</sup> Vide la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN), Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de octubre de 2019 (rec. núm. 188/2018 –NFJ075836–) donde se inadmiten los recursos contencioso-administrativos con relación a las medidas cautelares adoptadas con base en el artículo 81.8 de la LGT. Igualmente, en el ámbito administrativo, el TEAC, en Resolución de 17 de diciembre de 2015 (RG 1158/2013 –NFJ061255–), se declara incompetente para revisar una medida cautelar impuesta por la Administración en tanto que es el órgano judicial competente quien tiene que adoptar «la decisión procedente».

<sup>39</sup> La doctrina ha entendido esta configuración de las medidas cautelares como una injerencia administrativa en las competencias judiciales y se ha calificado como un abuso donde, además, se desnaturalizan los propios principios de la autotutela. Vide Doncel Núñez (2014a, pp. 161 y 162). Especialmente crítico ha sido Moreno Catena (2014), quien entiende que la posibilidad de adoptar medidas cautelares por la Administración:

[...] orilla el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del denunciado, que ve gravado su patrimonio por una actuación unilateral de la parte acusadora, que toma una decisión que debe corresponder exclusivamente al juez instructor como juez de las garantías, y permite a una parte procesal suplantar el papel y la función que el texto constitucional encomienda a los juzgados y tribunales: el ejercicio de la potestad jurisdiccional en forma exclusiva y excluyente.

Hacienda Pública, el juez de lo penal decidirá acerca de las pretensiones referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria». Por su parte, el artículo 589 de la LECrim. dispone que:

Quando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza.

Y sigue señalando que «La cantidad de esta se fijará en el mismo auto y no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe probable de las responsabilidades pecuniarias».

La manera de interpretar que tiene la AEAT de cuándo se dan los presupuestos necesarios para adoptar las medidas cautelares es, como hemos señalado anteriormente, ciertamente laxa. Las motivaciones de las mismas son, en muchos casos, apodícticas, de tal manera que la propia remisión del proceso a la sede penal es causa suficiente para la adopción de las medidas cautelares<sup>40</sup>. Por su parte, en la sede penal, Moreno Catena (2014) advierte que es necesario que nos encontremos ante indicios racionales de criminalidad, lo que implica que nos tenemos que encontrar ante verdaderos indicios y no meras sospechas o conjeturas, de tal manera que si bien estas últimas «pudieron justificar el inicio de las investigaciones penales, deben ceder en el momento en que se decretan medidas cautelares a las certidumbres, provisionales si se quiere, pero certidumbres al fin y al cabo del órgano público que puede adoptarlas». Deben ser racionales «lo que exige concluir en una doble imputación: objetiva, de que se ha cometido un hecho delictivo, y subjetiva, de que la persona contra quien se adopta la medida aparece como responsable del mismo. En este sentido, deben

<sup>40</sup> Así, en unas medidas cautelares adoptadas por la AEAT reteniendo las devoluciones tributarias, la justificación era apodíctica. Señalaba que:

Considerando que en el presente caso por un lado, el importe de la cantidad presuntamente defraudada, y por otro, el origen de la deuda, pues la misma derivaría de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, lo cual implica, necesariamente, la existencia de dolo, esto es, de una voluntad consciente y querida de obtener como resultado un beneficio patrimonial basado en la defraudación a las arcas públicas, existen indicios suficientes que hacen necesaria la adopción de esta medida cautelar de retención de devolución para evitar que el denunciante abone al imputado las devoluciones a su favor y que posteriormente este, cuando resulte deudor del mismo, no satisfaga las cantidades a que resulte obligado.

Es decir, la cantidad y el hecho de que hubiera dolo justifica que se adopten medidas cautelares. Esto supone que en todos los casos se cumplirán, indefectiblemente, los presupuestos de hecho necesarios para adoptar las medidas cautelares.

valorarse como indicios racionales de criminalidad todos los que aparezcan en la causa, es decir, tanto los que den por sentada la realidad de un hecho como los indicios de signo contrario». Por último, su objeto es conjurar el riesgo derivado de la demora en obtener una resolución condenatoria firme, que pudiera provocar la ineficacia de todas las actuaciones procesales, de tal manera que las medidas cautelares:

[...] solo pueden responder al riesgo de que en definitiva la sentencia condenatoria que se dicte no se pueda cumplir, y exactamente porque los bienes patrimoniales del responsable penal hubieran desaparecido, lo que exige una ponderación precisa sobre la situación patrimonial de todos los sujetos implicados en el proceso y, muy especialmente, la persona contra quien se ordena la medida.

Cuando un juez deba valorar las medidas cautelares adoptadas por la AEAT con base en el artículo 81.8, debe hacerlo tomando en consideración criterios penales. No puede ser una función del juez penal entrar a revisar la actuación administrativa con sus presupuestos de actuación. El juez penal debe valorar las medidas cautelares con arreglo a lo establecido por la LECrim. Si la remisión del proceso se fundamenta en meras conjeturas, en cuestiones de valoración pendiente de prueba, en problemas a la hora determinar la cuota o el responsable real, no parece que haya causa suficiente para que un juez penal convierta en judiciales las medidas cautelares tributarias. En cualquier caso, la sistemática jurídica no parece lo más apropiada. El juez penal deberá analizar con los cánones procesales penales un acto dictado por la Administración con sus criterios administrativos, lo que es, en sí mismo, una suerte de contradicción lógica.

- f) La disposición adicional decimonovena de la LGT determina que el departamento de recaudación tiene la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito. Y, a «tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma», teniendo que dar cuenta de sus actuaciones al juez penal. Esto supone que aun cuando las medidas cautelares iniciales ya hayan sido aprobadas judicialmente, posteriormente la propia AEAT podrá seguir adoptando medidas cautelares adicionales, hasta cubrir la responsabilidad que se considere. Esto sucederá, normalmente, cuando el obligado tributario tenga derecho a devoluciones que tenga que practicar la AEAT, que retendrá de forma cautelar.

Esta disposición supone una potestad que va ciertamente más allá de lo que los principios penales permiten. Una vez acordada la medida cautelar inicial por el juez, no debería ser posible que un interesado en el proceso adoptara unilate-

ralmente una medida cautelar, sino en la medida en que lo resuelto por el juez en la primera medida cautelar lo permitiera. Si, por ejemplo, no hubiera confirmado la primera medida cautelar por excesiva, o la hubiera limitado, o incluso, no hubiera exigido garantía, ¿cómo es posible que la Administración adoptara posteriormente una medida cautelar? En concreto, cómo podría fundamentarse la apariencia de buen derecho si, previamente, el juez ya ha determinado cuáles son los límites de actuación.

Lo cierto es que durante el proceso penal puede ser que las cuantías vayan modificándose. Así, la propia AEAT, en su condición de perito, puede presentar informes adicionales o cambiar los anteriores y cambiar las cuantías iniciales estimadas. En dicho caso, cabe plantearse si la AEAT puede unilateralmente modificar el importe de las medidas cautelares, sin perjuicio de que deban ser comunicadas a la autoridad judicial.

- g) El artículo 81.8 dispone qué medidas cautelares pueden derivarse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables directos o subsidiarios de las cuantías a que se refiere el artículo 126 del Código Penal. Lo que no establece el precepto es cómo se puede actuar con cada uno. Es decir, si puede dirigirse por el total con relación a cada uno de ellos, o bien solo puede actuar en la medida en que el imputado principal no haya cubierto el importe total de la responsabilidad. En el ámbito administrativo, el TEAC ha admitido en su Resolución de 20 de diciembre de 2016 (RG 3770/2016 –NFJ064923–) que mientras que no haya pago, las medidas cautelares pueden derivarse por el total a varios responsables solidarios sin que esto afecte al principio de proporcionalidad. Entiende el TEAC que:

Lo contrario, limitar a los responsables solidarios el alcance de las medidas cautelares a una parte importe de la deuda del deudor principal, al margen del alcance de los respectivos acuerdos de declaración, podría perjudicar gravemente el cobro del crédito tributario dado que la caducidad de un procedimiento de declaración, la anulación de algún acuerdo de declaración, o la anulación de alguna de las medidas cautelares, dejaría inerte a la Administración tributaria, si únicamente pudiera adoptar las medidas cautelares por una parte de la deuda del deudor principal, dado que la otra parte pudiera no ser cobrada<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Afirma la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2016 (RG 3770/2016 –NFJ064923–) sobre las medidas cautelares que:

[...] que aunque su importe supera a la cantidad a que asciende la deuda del deudor principal, ello no significa que se infrinja el principio de proporcionalidad en sentido estricto por las razones apuntadas, la necesidad de garantizar el cobro del crédito tributario, al mismo tiempo que las medidas deben cesar cuando se cobre dicho crédito tributario en cualquiera de los responsables solidarios.

Es decir, en sede administrativa, el TEAC ha avalado la posibilidad de asegurar la misma cantidad más de una vez, siendo el total de las medidas cautelares superior a las deudas tributarias. Dejando al margen lo dudoso del planteamiento del TEAC en el propio ámbito administrativo, entendemos que si hay un procedimiento penal no puede ser aceptado dicho razonamiento. El artículo 589 de la LECrim. determina que:

Cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza.

Por tanto, una vez que los responsables principales y directos hayan asegurado la responsabilidad exigida, no deberían poder adoptar medidas cautelares con el resto de los responsables. Sí se podría para cubrir el déficit de las mismas<sup>42</sup>.

- h) En el caso de deudas tributarias de personas jurídicas, es necesario determinar a quién se pueden imponer las medidas cautelares tributarias<sup>43</sup>.

<sup>42</sup> Por otro lado, en el caso de que las personas responsables lo sean solo por parte de la deuda, no está solventado el importe de la medida cautelar que puede derivarse contra ellos. Si, por ejemplo, una empresa hubiera deducido indebidamente 10 facturas falsas con 10 proveedores distintos, cada uno de ellos sería colaborador necesario en su parte de cuota, pero no por el total.

<sup>43</sup> Lo normal es que, junto a las personas físicas imputadas, lo esté inicialmente también la persona jurídica, sin perjuicio de que durante el procedimiento pudiera declararse exenta de responsabilidad por aplicación del artículo 31 bis.2 del Código Penal. Aunque también es posible que solo lo esté la persona física y no lo persona jurídica, al ser considerada inimputable por carecer de sustrato material. En este sentido, la Circular 1/2016, sobre la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas conforme a la Reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015, entiende que:

Finalmente solo tendrán la consideración de personas jurídicas inimputables aquellas sociedades cuyo «carácter instrumental exceda del referido, es decir que lo sean totalmente, sin ninguna otra clase de actividad legal o que lo sea solo meramente residual y aparente para los propios propósitos delictivos» (auto de 19 de mayo de 2014, cit.). Frecuentemente, este tipo de sociedades suele emplearse para un uso único. Por ejemplo, como instrumento para la obtención de una plusvalía simulada mediante la compra y posterior venta de un mismo activo, normalmente un bien inmueble (por su elevado valor) o activos financieros (por su dificultad para conocer su valor real). En esta categoría se incluyen también aquellas sociedades utilizadas para un uso finalista, como mero instrumento para la tenencia o titularidad de los fondos o activos a nombre de la entidad, a modo de velo que oculta a la persona física que realmente posee los fondos o disfruta del activo.

*Vide, sobre las sociedades instrumentales y su inimputabilidad el estudio de Faraldo Cabana (2019, pp. 65 y ss.).*

Un primer problema podría ser de ámbito penal. La normativa penal es deficiente en este aspecto. El artículo 544 quater de la LECrim. determina que las medidas cautelares que procedan sobre las personas jurídicas serán las establecidas expresamente en el Código Penal. En el citado texto legal, el artículo 33.7 *in fine* dispone que «La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa». Lo anterior ha supuesto que se plantee si las medidas cautelares están, exclusivamente, limitadas a los tres anteriores supuestos. La doctrina ha entendido que, a pesar de la redacción legal, en el proceso penal pueden adoptarse medidas cautelares personales distintas de las contempladas en el precepto y medidas cautelares de contenido real, entre las que se encuentra la fianza y, si no se presta, el embargo (Escalada López, 2017).

Dejando al margen la anterior cuestión, cuando nos encontramos ante delitos contra la Hacienda Pública por tributos de las personas jurídicas, las medidas cautelares adoptadas por la AEAT deberían dirigirse, en primer lugar, al obligado tributario. En este caso a la persona jurídica<sup>44</sup>. Y solo en la medida en que esta no las cubra de manera íntegra, se procederá a actuar frente al resto de responsables, incluidos los autores que actúen en nombre de la entidad jurídica. No en vano las medidas cautelares se adoptan en protección de un crédito tributario y el deudor es la entidad. Pero, sobre todo, no es posible, entendemos, que si hay liquidación del artículo 253 quien pague sea la persona jurídica y si fuera aplicable el artículo 251 las medidas cautelares se tomaran sobre las personas físicas. Supondría incurrir en un tratamiento desigual sin justificación.

En el caso de que la persona jurídica no estuviera imputada, por haber una causa de exención penal, creemos, igualmente, que debe ser la entidad sobre la que recaigan las medidas cautelares, en tanto es el sujeto pasivo del tributo y será la responsable civil por una deuda propia.

- i) El artículo 81.8 también regula las posibilidades de adoptar medidas cautelares en el caso de que la «investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora», en cuyo caso «podrán

<sup>44</sup> En la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2015 (RG 1158/2013 –NFJ061255–) se señala que:

En el presente caso, es claro que se dirigió un proceso por delito fiscal contra la sociedad y que la misma fue emplazada como parte acusada en el mismo, al ser considerada autora de un delito contra la Hacienda Pública.

Así pues, cuando la Administración tributaria tenga que realizar una devolución tributaria a una persona jurídica contra la que se haya dirigido un procedimiento por delito fiscal, podrá acordar la retención de la devolución tributaria en la cuantía necesaria para cubrir su futura responsabilidad, es decir, la reparación del daño causado que pudiera derivarse del delito contra la Hacienda Pública.

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»<sup>45</sup>.

### 6.3. Los problemas derivados de la no existencia de liquidación; intereses de demora y la atenuación muy cualificada del artículo 305.6 del CP

El hecho de que no exista una liquidación previa y los derechos económicos de la Hacienda se garanticen mediante las medidas cautelares presentan problemas conceptuales cuando se compara la situación con aquellos casos donde existe liquidación con arreglo al artículo 253 de la LGT.

- a) En primer lugar, se produce un agravio comparativo con relación al devengo de intereses. Las medidas cautelares pueden practicarse en el caso de que no haya liquidación por ser aplicable alguna de las causas del artículo 251. Pero, en el caso de que se practiquen, el efecto de las mismas será que los investigados se ven privados de su patrimonio durante la instrucción del proceso penal. Pero se ven privados en forma de garantía, no de pago. Lo anterior implica que durante la instrucción la deuda tributaria se verá incrementada, en su caso, con los correspondientes intereses de demora. O, en caso de que el proceso se sobreseyera, no tendrán derecho a recuperar los intereses de demora que le podrían haber generado los patrimonios embargados (coste de oportunidad).

La cuestión que cabe plantearse es si hay razón en hacer de peor derecho a un investigado por cuál sea el procedimiento seguido por parte de la AEAT para derivar el expediente a la sede penal. No hay que olvidar que los procedimientos penales no se caracterizan por su celeridad. A nuestro juicio, debería poder otorgarse al investigado la posibilidad de no garantizar sino de considerar pago las cantidades retenidas por la AEAT. No puede hacerse de peor condición a

---

<sup>45</sup> Calvo Vérguez (2016) señala que esta posibilidad:

[...] podría llegar a representar una intromisión de la Hacienda Pública en el ejercicio de las competencias judiciales. En principio habría de ser el juez instructor quien, en el ejercicio de sus legítimas competencias, continuara valorando la necesidad de solicitar el apoyo de la AEAT, y no que sea esta la que tome la iniciativa. Incluso en aquellos supuestos en los que los ejercicios impositivos a los que se aluda en la querrela presentada por el Ministerio Fiscal a instancia de la AEAT estén prescritos, tal circunstancia habrá de ser valorada por el juez instructor ante la petición de la adopción de medidas cautelares efectuada por la Abogacía del Estado o el Fiscal.

un obligado tributario por el mero hecho de cuál sea el procedimiento que se aplique.

- b) La segunda cuestión afecta a la aplicación del artículo 305.6 del Código Penal, donde se determina que:

Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.

La inexistencia de liquidación supondrá, en muchos casos, que no sea posible que el investigado se acoja a esta norma especial porque, precisamente, no estará determinada la deuda tributaria a satisfacer y puede ser que no estén tampoco determinados con precisión los hechos imputables. Y el artículo 305.6 del Código Penal tiene una importancia mayor de la que parece. Dopico Gómez-Aller (2019, p. 52) advierte que:

[esta] atenuación extraordinaria, *de facto*, supone poner (al menos, en buena medida) en manos del autor del delito la posibilidad de comprar la práctica impunidad, pagando por ella un precio tan bajo que el factor preventivo –general negativo o intimidatorio queda absolutamente disuelto.

Lo cierto es que el límite temporal de los dos meses unido a la posible falta de determinación de la deuda y de los presuntos hechos en el comienzo del procedimiento, hará que sea complejo para el investigado acogerse a esta norma especial. Esto supone hacer de peor condición a los sujetos investigados por delito contra la Hacienda Pública cuando no existe liquidación (art. 251) que cuando sí existe (art. 253).

## 7. Recaudación de la responsabilidad civil del delito cuando no ha existido liquidación previa

En el caso de que haya sido aplicable el artículo 251 no habrá liquidación del artículo 253 y no serán procedentes los ajustes a la liquidación regulados en el artículo 257. De esta manera, el artículo 251 no regula cuestión alguna relativa a la sentencia penal y su ejecución. La sentencia penal determinará cuál es la deuda tributaria a todos los efectos<sup>46</sup>.

<sup>46</sup> Iglesias Capellas (2019) indica que:

[...] como consecuencia del modelo que todavía persiste en el artículo 251 LGT, la liquidación de la deuda tributaria realizada prejudicialmente por el órgano judicial extiende sus efectos más allá

Sería aplicable en este supuesto la disposición adicional décima de la LGT que determina que:

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.
2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.
3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.
4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

En el caso de deudas tributarias no prescritas, el responsable del pago de la deuda tributaria es el obligado tributario principal. Si se ha defraudado el IVA o el IS por una sociedad mercantil, será esta la que deba afrontar la cuota tributaria como responsabilidad civil. Pero en el caso de que la deuda tributaria esté prescrita, cabe preguntarse quién tiene que hacer frente a esa responsabilidad civil, si la persona jurídica, o, en su caso, el autor material del delito (administradores), teniendo en consideración, además, que la persona jurídica puede estar exenta de responsabilidad. Hay que tener en consideración que, en estos

---

del propio pronunciamiento penal pues, en la medida en que dicha magnitud constituye también el objeto del pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, el efecto de cosa juzgada impide que la Administración tributaria ejerza su potestad liquidatoria (y recaudatoria) una vez concluido el proceso penal. Tanto es así, que el procedimiento inspector suspendido por la iniciación de la causa criminal, en lugar de reanudarse una vez esta ha quedado concluida, queda definitivamente paralizado sin que exista norma alguna que indique si se debe dar por terminado o simplemente se trata de un supuesto de suspensión injustificada de actuaciones. Esta extraña situación determina que, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado sin previa liquidación de la cuota tributaria defraudada, los efectos civiles de la sentencia penal provoquen que la decisión del juez sentenciador sobre las cuestiones prejudiciales tributarias produzca efecto de cosa juzgada formal y también material, lo cual no deja de ser una excepción a lo dispuesto en los artículos 3 LECrim. y 10.1 LOPJ carente de toda cobertura legal que, como viene denunciando un sector de la doctrina, constituye una manifiesta violación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva por preterición del juez natural.

casos, al estar prescrita tributariamente, se ha señalado que «vamos a estar ante un "no deudor" reconvertido en deudor por la existencia de una condena penal que, de no existir, impediría obviamente el cobro de dicha "no deuda"» (De la Mata Barranco, 2016).

Por tanto, en el caso de deudas prescritas, se produce, a nuestro parecer, una mutación del título jurídico. No existe deuda tributaria. Por tanto, no puede ser el responsable el sujeto pasivo. Existe deuda nacida del delito. Y sería obligado a pagar la misma el responsable penal.

## 8. Conclusiones

La LGT ha regulado un procedimiento específico en el caso de que no se pueda practicar una liquidación antes de remitir el expediente administrativo. En estos casos, no existirá un acto administrativo ejecutable. Son supuestos tasados y subsidiarios. Se encuentran regulados en el artículo 251 de la LGT (que el delito pueda prescribir, que no pudiera determinarse el importe de la defraudación o atribuirle a un sujeto concreto, o cuando la liquidación pudiera perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación). Se trata de unos supuestos que deberán motivarse. Además, y al no haber acto de liquidación, el artículo 81.8 de la LGT completa el régimen con la imposición de medidas cautelares.

1. Una de las especialidades de este procedimiento es que se ha eliminado el trámite de audiencia. Ciertamente, el trámite de audiencia cobra relevancia en el procedimiento administrativo de la liquidación tributaria vinculada al delito, teniendo en consideración que este acto de liquidación no es recurrible y es, además, ejecutivo una vez admitida a trámite la denuncia o la querrela. A nuestro juicio, el trámite de audiencia del artículo 253 de la LGT se debe incardinar dentro de los límites de las potestades de autotutela de la AEAT. La ejecutividad y la prohibición de recurrir se vincula a que el administrado haya, al menos, podido hacer alegaciones y presentar documentos que puedan hacer ver que el acto de liquidación contiene errores, problemas de valoración, etc. Se trata de un mínimo control de legalidad que puedan ejercer los obligados tributarios frente a las liquidaciones de la AEAT y que se fundamentaría en el hecho de que el orden constitucional exige al menos un procedimiento que le permita defenderse. Sin embargo, en el caso del artículo 251 de la LGT no existe liquidación ni ejecución, por lo que el trámite de audiencia perdería en parte su razón de ser.
2. El citado artículo 251 no regula la posibilidad de que se liquide la parte de deuda no vinculada al tributo y se remita a la jurisdicción penal aquella parte pendiente de liquidar, lo que ha planteado dudas sobre su aplicabilidad.
3. Uno de los supuestos de aplicación del artículo 251 es el riesgo de prescripción. Es necesario determinar si el riesgo de prescripción penal para no proceder a li-

quidar debe valorarse tomando en consideración los plazos estimados si hay denuncia o querrela de la propia AEAT o, de forma previa, tiene que pasar por el Ministerio Fiscal. A nuestro parecer, si hay riesgo de prescripción penal, no se debería tomar en consideración el plazo de examen que el Ministerio Fiscal requiere y, por el contrario, debería remitirse de manera directa a la sede penal. Por tanto, los plazos para valorar una posible prescripción penal deberían hacerse tomando en consideración, exclusivamente, los necesarios para denunciar o querrellarse de manera directa.

Por otro lado, si un mismo hecho puede dar lugar a varios procedimientos penales por distintos conceptos, y uno de ellos no puede liquidarse por riesgo de prescripción y el resto están pendientes de liquidación, todos los conceptos y tributos, y a pesar de la redacción del artículo 197 ter.1 del Reglamento de Gestión e Inspección, deberían ir a través del artículo 251 y no ser ninguno objeto de liquidación.

4. La LGT ha establecido una cláusula de cierre del sistema. En el caso de que la liquidación administrativa «pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación», esta no se practicará. Se trata de una redacción poco afortunada y que da lugar a confusión. En teoría, ese perjuicio de la defraudación tributaria podría producirse cuando fueran necesarias la práctica de diligencias de investigación vedadas a la Inspección de los Tributos y que sí podrían hacerse en sede penal.

Por otro lado, resulta sorprendente que el artículo 251 de la LGT no haya hecho mención de aquellos supuestos donde el presunto delito contra la Hacienda Pública no sea sino la consecuencia de la actividad delictiva del sujeto. Es posible que los hechos delictivos estén asociados a otros posibles delitos no tributarios. Son aquellos vinculados a robos, estafas, donde lo que proceda legalmente es el comiso y, por tanto, donde el obligado tributario no haya adquirido la propiedad ni, por tanto, haya podido realizar el hecho imponible. Ante este escenario, la LGT guarda silencio sobre si debe o no seguirse el procedimiento administrativo. A nuestro juicio, en estos supuestos, la Inspección no debería liquidar sino remitir el expediente a sede penal y sería aplicable el supuesto del artículo 251.1 c) de la LGT en tanto continuar la investigación y comprobación de una parte –la defraudación tributaria– de una realidad mayor que debe ser analizada en su conjunto, podría perjudicar los derechos de la Hacienda Pública. Es decir, la investigación y comprobación por la AEAT de solo la faceta tributaria podría poner en peligro la instrucción penal que se debiera lleva a cabo por el conjunto y donde la parte tributaria es, solo, una de las piezas del conjunto.

5. Con relación al procedimiento, el artículo 251.2 de la LGT determina que «En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido...». Técnicamente, lo que parece procedente en Derecho administrativo

es iniciar un expediente para luego, en su caso, remitirlo a la sede penal. Y precisamente esa remisión tiene como efecto la suspensión del plazo de prescripción. Pero si no se inicia, resulta cuanto menos extraño que algo no comenzado pueda suspenderse. Es más, a nuestro juicio, si no se inicia, no se interrumpiría la prescripción administrativa. En cualquier caso, el no inicio del procedimiento inspector está vinculado solo al apartado c) del artículo 251.1 (cuando de cualquier forma se pudiese perjudicar la investigación y comprobación de la defraudación), pero no en los casos de los apartados 1 y 2 de artículo 251.1 de la LGT. Es decir, cuando la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras supusiera alertar al sospechoso y pudiera frustrar la investigación.

Con relación a la continuación del procedimiento, la norma no ha regulado cuál es el momento en que debe remitir el expediente a la sede penal. Es decir, si la AEAT verifica en los primeros compases del procedimiento de comprobación e inspección que podría ser aplicable alguno de los supuestos del artículo 251 no está regulado si debe abstenerse de seguir el procedimiento de manera inmediata o debe intentar llegar al estado del procedimiento suficiente que permita motivar sin duda la aplicación de los mismos. A nuestro juicio, desde el momento en que haya llegado a la conclusión de que no es posible liquidar conforme al artículo 253 de la LGT o que estamos ante alguno de los supuestos del artículo 251.1 de la LGT debe abstenerse de seguir con el procedimiento en tanto la competencia para la investigación de los delitos no está en manos de la Inspección.

6. Antes de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, las medidas cautelares que se imponían por la AEAT alcanzaban a las sanciones. A nuestro juicio, dicha actuación era discutible, en tanto afianzar las multas podía considerarse contrario a los derechos fundamentales a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías. Pero, con el actual marco normativo, la dicción del artículo 81.8 de la LGT, en relación con el artículo 253 del mismo texto legal, lo impide. En efecto, si la AEAT liquida la deuda vinculada al delito con arreglo al artículo 253 de la LGT, iniciará un procedimiento de ejecución que alcanzará el principal y los intereses de demora. Pero en ningún caso, la posible multa, porque no existe procedimiento tributario sancionador (art. 250 LGT), ni el artículo 81.8 de la LGT permite las medidas cautelares en el caso de que sea aplicable el mencionado artículo 253 y se haya remitido a vía penal (liquidación previa). Es decir, si la AEAT ejecuta, verá satisfecho el principal más los intereses más, en su caso, los recargos ejecutivos. Pero en ningún caso la multa, que no existe todavía, y sobre la que tampoco caben medidas cautelares porque el citado artículo 81 lo impide. Y si esto es así, la conclusión lógica (argumento *a maiore ad minus*) es que si no caben medidas cautelares sobre las multas en el supuesto de que haya liquidación, no puede haberlas en el supuesto de que no exista tal liquidación (art. 251 LGT) pues no se puede hacer de peor condición a quien no se le puede liquidar, por las causas establecidas por la propia AEAT, que a quien sí se puede liquidar.

7. La adopción de medidas cautelares en el caso de que no haya liquidación plantea un problema conceptual. Así, si no se pudiera liquidar conforme al artículo 253 de la LGT porque no se puede determinar con exactitud el importe de la liquidación, ¿cómo se van a cuantificar las medidas cautelares? O si se remite a sede penal por riesgo de prescripción, sin que la investigación y comprobación haya avanzado de una manera sustancial, ¿cómo se va a cuantificar dicha medida cautelar? Las medidas cautelares están sometidas al principio de proporcionalidad y deben ser las estrictamente necesarias para asegurar el cobro de la deuda. Si añadimos la falta de trámite de audiencia, la falta de control administrativo, la falta de determinación de la misma, o a quién atribuírsela, hace complejo que las medidas adoptadas unilateralmente pudieran cumplir con los presupuestos exigidos normativa y jurisprudencialmente.
8. Las medidas cautelares se adoptan inicialmente por la propia AEAT y, posteriormente, es el juez penal quien decide. La manera de interpretar que tiene la AEAT de cuándo se dan los presupuestos necesarios para adoptar las medidas cautelares son extremadamente laxos. Las motivaciones de las mismas son, en muchos casos, apodícticas, de tal manera que la propia remisión del proceso a la sede penal es causa suficiente para la adopción de las medidas cautelares.

Una cuestión que se plantea en este punto es si el juez penal, al conocer de la procedencia de las medidas cautelares, tiene que aplicar los criterios establecidos en la LGT o, por el contrario, debe valorar con arreglo a las disposiciones de la LECrim. Es decir, ¿tiene que valorar que el acto dictado por la AEAT ha sido conforme a lo establecido en el artículo 81.1 y 3 de la LGT? A nuestro juicio cuando un juez deba valorar las medidas cautelares adoptadas por la AEAT con base en el citado artículo 81.8 debe hacerlo tomando en consideración criterios penales. No puede ser una función del juez penal entrar a revisar la actuación administrativa con sus presupuestos de actuación. El juez penal debe valorar las medidas cautelares con arreglo a lo establecido por la LECrim. En cualquier caso, la sistemática jurídica no parece lo más apropiada. El juez penal deberá analizar con los cánones procesales penales un acto dictado por la Administración con sus criterios administrativos, lo que es, en sí mismo, una suerte de contradicción lógica.

9. El hecho de que no exista una liquidación previa y los derechos económicos de la Hacienda se garanticen mediante las medidas cautelares presentan problemas conceptuales y de posibles agravios comparativos con aquellos casos donde existe liquidación con arreglo al artículo 253 de la LGT. En primer lugar, afecta a la aplicación del artículo 305.6 del Código Penal, donde se determina que:

Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.

La inexistencia de liquidación supondrá, en muchos casos, que no sea posible que el investigado se acoja a esta norma especial porque, precisamente, no estará determinada la deuda tributaria a satisfacer y puede ser que no estén tampoco determinados con precisión los hechos imputables. En segundo lugar, se produce un agravio comparativo con relación al devengo de intereses. En el caso de que practiquen medidas cautelares el efecto de las mismas será que los investigados se ven privados de su patrimonio durante la instrucción del proceso penal. Pero se ven privados en forma de garantía, no de pago. Lo anterior implica que durante la instrucción la deuda tributaria se verá incrementada, en su caso, con los correspondientes intereses de demora.

## Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2017). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*. Valencia: Tirant lo blanch.
- Benítez Clerie, P. (2017). Comentario crítico a la sentencia 76/2016, de la Sección 1.<sup>a</sup> de la Audiencia Provincial de Madrid: La prescripción trimestral del delito de defraudación tributaria del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Quincena Fiscal*, 19 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Berberorff Ayuda, D. (coord.). (2016). *La Ley General Tributaria. Colección Tribunal Supremo*. Madrid: Lefebvre-El Derecho.
- Blázquez Lidoy, A. (2016). Procedimiento de inspección cuando la administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública (art. 253 de la LGT). En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez (coords.), *Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona: Huygens Editorial.
- Calvo Vérguez, J. (2016). La adopción de medidas cautelares en los delitos contra la Hacienda Pública tras la reciente reforma tributaria. *Diario la Ley*, 8.708 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Carreras Manero, O. (2016). La ampliación de las facultades de la Administración tributaria en relación con las medidas cautelares: aspectos problemáticos derivados de la última reforma normativa. En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez (coords.), *Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens Editorial.
- Casado Ollero, G. (2008). Administración tributaria, jurisdicción penal y delito fiscal. En AA. VV., *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*. Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Choclán Montalvo, J. A. (2016). *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. (2.<sup>a</sup> ed.). Barcelona: Wolters Kluwer.
- Doncel Núñez, S. L. (2014a). Sobre las medidas cautelares de la Ley General Tributaria en procesos por Delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Derecho de la UNED*, 15.

- Doncel Núñez, S. L. (2014b). Las medidas cautelares del artículo 81 de la Ley General Tributaria tras la Ley 7/2012: su adopción sin necesidad de propuesta de liquidación. *Diario La Ley*, 8.309.
- Dopico Gómez-Aller, J. (2019). La superatenuación por «regularización tardía» y la compra de la impunidad. Motivos para una derogación. En E. Demetrio Crespo y J. A. Sanz Díaz-Palacios (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier.
- Escalada López, M. L. (2017). Las medidas cautelares en el proceso penal contra entes supraindividuales, con especial atención a las de carácter real. *Revista General de Derecho Procesal*, 41 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Espejo Poyato, I. (2015). Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 388.
- Faraldo Cabana, P. (2019). Sociedades instrumentales y delito fiscal. En E. Demetrio Crespo y J. A. Sanz Díaz-Palacios (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier.
- González Arias, A. (2019). Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 440.
- González-Cuéllar Serrano, M. L. (2018). Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios. *Crónica Tributaria*, 168.
- Hernández-Tavera Martín, V. (2019). Los principios del proceso penal en la investigación de delitos fiscales por la Fiscalía y la Inspección de Hacienda. En AA. VV., *Estudios jurídicos en homenaje a Don Manuel Goded Miranda*. Ministerio de Justicia, Abogacía General del Estado.
- Iglesias Capellas, J. (2013). La denuncia Administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de Delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 367.
- Iglesias Capellas, J. (2019). La cosa juzgada fiscal en la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública. *Revista Técnica Tributaria*, 127 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- López López, A. M. (2017). Acción penal y recaudatoria en el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria. *Diario La Ley*, 8.939 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Martínez Muñoz, Y. (2013). Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias. *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, 2.
- 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 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Mata Barranco, N. J. de la. (2016). El delito fiscal del art. 305 del CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas. *Revista General de Derecho Penal*, 26 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Moreno Catena, V. (2014). La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal. *Diario la Ley*, 8.331 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- 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. *Revista española de Derecho Financiero*, 167.

Parra Benítez, F. (2013). Breves reflexiones sobre las medidas cautelares tributarias en los procesos penales tras la reforma operada en el artículo 81.8 de la LGT por la ley 7/2012, de 29 de octubre. *Tribuna Fiscal*, 266 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

Ruiz García, J. R. (2011). Relaciones entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista española de Derecho Financiero*, 151 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

Sánchez Huete, M. A. (2016). Procedimientos tributarios ante el delito contra la Hacienda

Pública. En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez (coords.), *Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens Editorial.

Sánchez Pedroche, J. A. (2013). Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 359.

Uriol Egido, C. (2016). Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: novedades introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. En J. L. Bosch Cholbi (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: AEDAF-Wolters Kluwer.