

La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Joan Iglesias Capellas

Abogado en Crowe Horwath

Doctor en Derecho

Inspector de Hacienda (ex)

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar de la Peña Velasco, don Alejandro Blázquez Lidoy, don Antonio Montero Domínguez, don Jesús Quintas Bermúdez, don Fernando Serrano Antón y don Eduardo Verdún Fraile.

EXTRACTO

El propósito de este trabajo es poner de manifiesto que el actual modelo de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública –desarrollado en el título VI de la Ley General Tributaria– no resuelve los problemas interpretativos derivados de la concurrencia de facultades y competencias que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria y a los órganos de la jurisdicción penal con respecto a la persecución del fraude fiscal de mayor gravedad. A tal efecto, nuestro objeto de estudio son las normas (administrativas y procesales) que regulan el cauce formal a seguir cuando, en un procedimiento de inspección tributaria, se manifiestan indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Para ello, partiendo del principio de no duplicidad sancionadora, primero analizaremos los efectos jurídicos derivados de la aplicación de la figura de la litispendencia penal a las facultades de liquidación, recaudación y sancionadora de los órganos de la Administración tributaria para, seguidamente, explorar las situaciones que se producen en aquellos casos en los que la actuación de un juez de lo penal pueda concurrir con la actuación de un juez de lo contencioso-administrativo.

Palabras clave: litispendencia penal; delito fiscal; procedimientos tributarios; principio de no duplicidad sancionadora.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 07-07-2017 / Fecha de revisión: 13-02-2018

Tax fraud trial litispendency effects

Joan Iglesias Capellas

ABSTRACT

The purpose of this paper is to explain why the current model of relationship between tax proceedings and the criminal procedures for tax fraud does not solve the legal interpretation issues arisen by the concurrence of powers and competences that the new title VI of the General Tax Law distributes among the tax authorities and the criminal jurisdiction. To this end, first of all, we are going to study the rules the Tax Agency has to follow when suspects that a tax crime should have been committed. To do this, based on the constitutional principle of non-double penalties, we are also going to analyse the legal effects produced by the starting of a tax fraud trial to the faculties legally attributed to the Tax Administration's bodies. To conclude the work, we will explore the situations that occur in those cases in which the action in front the criminal Court can join with the appeal to the administrative Court against the debt settled in the previous audit tax proceeding.

Keywords: tax fraud; litispendency; tax proceedings; non-double penalties.

Sumario

Introducción

1. El principio de no duplicidad sancionadora
2. Efectos de la litispendencia penal sobre los procedimientos tributarios
 - 2.1. La litispendencia penal en caso de denuncia tramitada por la vía del artículo 251 de la LGT
 - 2.2. La litispendencia penal en caso de denuncia tramitada por la vía del artículo 253 de la LGT
 - 2.3. La determinación del momento en el que se producen los efectos suspensivos del proceso penal sobre las potestades de la Administración tributaria
 - a) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector
 - b) La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación del procedimiento inspector
 - c) La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario
 - d) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario
 - e) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente
3. La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un proceso contencioso-administrativo
 - 3.1. Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo dictada antes de que se inicie el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
 - 3.2. Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación
 - 3.3. Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Iglesias Capellas, J. (2018). La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *RCyT. CEF*, 422, 19-60.

INTRODUCCIÓN

Los efectos jurídicos que produce el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública pueden analizarse desde una doble perspectiva: la procesal y la tributaria. La primera tiene por finalidad determinar las consecuencias que la normativa procesal asocia al comienzo de aquella actividad jurisdiccional que tiene por objeto examinar unos hechos susceptibles de generar responsabilidad penal en la persona (física o jurídica) a la que se atribuye la comisión de una defraudación tributaria de carácter delictivo. La segunda se ocupa de los efectos que la normativa tributaria establece en los procedimientos de inspección, recaudación, y sancionador tributario cuando se advierten indicios de la trascendencia penal del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El punto de encuentro de una y otra es la denuncia que presenta la Administración tributaria; y el reto para el legislador es articular el tránsito entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional de unas actuaciones a desarrollar por órganos distintos, integrados en poderes públicos diferenciados e independientes uno de otro –el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo– y, todo ello, respetando las garantías y los derechos fundamentales de cualquier persona respecto a la que se dirige una acción penal de la que puede derivar la imposición de una pena privativa de libertad.

1. EL PRINCIPIO DE NO DUPLICIDAD SANCIONADORA

Por la singular naturaleza del comportamiento delictivo descrito en el artículo 305 del Código Penal (CP), el descubrimiento de una defraudación tributaria que, por la cuantía de la cuota dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida, puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, en la mayoría de los casos se produce como consecuencia de la actuación de los órganos de la Administración, y, en particular, en el curso de un procedimiento de inspección. Por ello, cuando por el órgano administrativo competente se toma la decisión de promover el ejercicio de la acción penal contra un determinado contribuyente¹, es necesario es-

¹ Como explicamos en un trabajo anterior: «[...] mediante la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, a menudo, la Administración no se limita a dar traslado de unos hechos presuntamente delictivos, sino que manifiesta un interés inequívoco en que se ejerza la acción penal contra un determinado contribuyentes». Iglesias Capellas, J. (2013c, p. 102).

tablecer la situación en la que queda el procedimiento tributario en el que ha surgido la *notitia criminis* y, lo que es más importante, en qué medida dicha circunstancia afecta a las potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria.

Aunque la Ley General Tributaria (LGT) reconoce a los órganos de la Administración tributaria el ejercicio del *ius puniendi*, considerando que el poder sancionador del Estado es único, en caso de concurrencia, es pacífico entender que la sanción administrativa es siempre subsidiaria de la sanción penal. Luego, pese a que no viene expresamente recogido en el texto de la Constitución española de 27 de diciembre del 1978 (CE), el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de no duplicidad sancionadora –habitualmente expresado en el aforismo *non bis in idem*– es una manifestación del principio de legalidad² y, en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4.º) –NCJ062651–, lo define indicando que: «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]».

Posteriormente, en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ 4.º) –NFJ000032–, el Alto Tribunal introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: «El principio *non bis in idem* [...] conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado».

Luego, con arreglo a su configuración constitucional, el principio de no duplicidad de sanciones se manifiesta en dos niveles diferentes: a) a nivel sustantivo, determina que una misma conducta contraria a una norma imperativa no pueda recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho, b) mientras que, a nivel procesal, impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción, ya sea penal o administrativa³.

² Como dice Ramírez Gómez, S. (2000, p. 13): «Ha sido la aceptación de la unidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos y la consecuente aplicación de los principios inspiradores de la regulación de los primeros a la de los segundos, la principal justificación de la aplicación del principio *ne bis in idem* en los supuestos de doble sanción administrativa y penal».

³ Como explica Gimeno Sendra, V. (2004, prólogo): «En lo que al *non bis in idem* se refiere, nuestro TC ha reconocido que se encuentra recogido en el principio de legalidad del artículo 25 CE (y en el referido artículo 4 del Protocolo núm. 7 al CEDH, así como en el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), el cual veda la imposición de una dualidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento [...]».

Desde la perspectiva del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 de la CE, una misma conducta –la elusión del pago de tributos– puede constituir una infracción administrativa sancionable con multa pecuniaria (art. 185.1 LGT), o un delito contra la Hacienda Pública (art. 305.1 CP), sancionable con pena privativa de libertad y multa pecuniaria⁴.

Luego, considerando que el legislador penal, a diferencia del criterio adoptado en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno⁵, ha optado por definir la gravedad del hecho punible tomando como principal referencia el importe de la cuota tributaria defraudada, en todos y cada uno de los casos en los que se advierta la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, el presupuesto fáctico del que nace la posible responsabilidad penal del contribuyente también se corresponde con el presupuesto objetivo de la correspondiente infracción tributaria sancionable en vía administrativa.

Planteada la cuestión en estos términos, y habiendo convenido que la sanción penal es siempre preferente y que, además, excluye la sanción administrativa (pero no viceversa), el principio de no duplicidad se expresa también a un nivel procedimental para evitar que la iniciación de un juicio por delito contra la Hacienda Pública coincida en el tiempo con la tramitación de un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos.

Como veremos a continuación, el proceso penal produce un efecto suspensivo pleno sobre el procedimiento sancionador tributario equiparable a la litispendencia, en virtud del cual la Administración tributaria queda provisionalmente desprovista de su potestad sancionadora hasta que el órgano judicial decida si el incumplimiento tributario denunciado merece (o no) una sanción privativa de libertad. Sin embargo, a diferencia de otras situaciones en las que concurren la potestad sancionadora de la Administración y la del Poder Judicial, la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del hecho punible tipificado en el artículo 305.1 del CP. En este caso, la posible actuación concurrente entre el juez de lo penal y los órganos de la Administración tributaria no se produce propiamente en el ejercicio del *ius puniendi*, sino sobre todo en la determinación del importe de la cuota tributaria defraudada.

⁴ Como explican Bajo Fernández, M. y Bacigalupo, S. (2001, p. 203), a diferencia de lo previsto en el derogado artículo 319 de la Ley de 1973 que, para las defraudaciones entre dos y cinco millones de pesetas únicamente contemplaba la pena de multa: «La regulación del delito fiscal en el Código Penal de 1995 se caracteriza por la mayor severidad que significa la aplicación conjunta de penas de prisión y multa [...]».

⁵ Para Choclán Montalvo, J. A. (2011, p. 213): «Las soluciones varían en el Derecho Comparado, o bien el fraude fiscal es punible cualquiera que sea su cuantía (v. gr. en el ordenamiento alemán), o bien en aquellos ordenamientos en que se requiere que el perjuicio económico alcance un determinado nivel para provocar la reacción penal, este nivel es de una cuantía considerablemente inferior a la señalada en nuestro Código Penal o es proporcional a la deuda tributaria».

Las soluciones técnicas arbitradas por el legislador para tratar de coordinar los procedimientos tributarios con el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública han ido evolucionando a lo largo de los años hasta llegar a la actualidad, sin que podamos afirmar que se haya logrado consolidar en nuestro ordenamiento jurídico un modelo u otro de relación entre la Administración tributaria y la jurisdicción penal, pues el criterio de reparto de funciones y competencias ha ido variando en función de cuál ha sido en cada momento el aspecto en el que el legislador ha decidido poner mayor énfasis, a saber: la liquidación e ingreso de la cuota defraudada⁶ o, por el contrario, la imposición de la sanción penal al autor del delito.

2. EFECTOS DE LA LITISPENDENCIA PENAL SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Desde la perspectiva del derecho tributario, la figura que el legislador español ha venido utilizando para definir la situación jurídica en la que quedan los procedimientos de aplicación de los tributos una vez iniciado un proceso penal concurrente con ellos es la de la suspensión, entendida como un estado transitorio y provisional en el cual las actuaciones administrativas están detenidas a la espera del correspondiente pronunciamiento jurisdiccional, para continuar con su tramitación ordinaria una vez recuperada la competencia para ejercer las potestades de comprobación, liquidación y recaudación que la ley atribuye a la Administración tributaria.

Desde la perspectiva del derecho procesal, la preferencia penal para el enjuiciamiento de los hechos presuntamente delictivos determina que la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produzca sobre los procedimientos tributarios iniciados (o pendientes de iniciación) una situación equiparable a la litispendencia, en virtud de la cual los órganos de la Administración tributaria deben cesar en sus actuaciones para no interferir en la investigación judicial de los hechos contenidos en la denuncia o querrela presentada ante el juez de lo penal⁷.

Originariamente, la Ley 50/1977, de 24 de noviembre, no contemplaba la suspensión de los procedimientos tributarios subyacentes, por cuanto el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública requería la previa firmeza de la liquidación administrativa de la cuota defraudada⁸.

⁶ A mayor abundamiento, sobre esta cuestión puede verse nuestro trabajo: Iglesias Capellas, J. (2011).

⁷ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim.: «Promovido juicio criminal en averiguación de delito o falta no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole si lo hubiere, en el estado en que se hallare hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal».

⁸ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: «Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción».

Sin embargo, este modelo de preferencia administrativa⁹ fue posteriormente sustituido por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, en la que se ponen de manifiesto las bases del modelo de preferencia penal¹⁰ que se ha mantenido hasta fechas muy recientes.

Con la reciente implantación del nuevo modelo de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública¹¹, si bien pudiera parecer que ya no tiene demasiado sentido acudir a las figuras de la suspensión y la litispendencia –pues en aquellos casos en los que se sigue la vía del art. 253 LGT la Administración tributaria habrá practicado la liquidación de la cuota defraudada antes de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente–, lo cierto es que, como mínimo para los supuestos enumerados en el artículo 251 de la LGT, los efectos jurídicos de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o la presentación de una denuncia ante el juez de lo penal continúan siendo los propios de la suspensión de los procedimientos tributarios subyacentes.

Además, como tendremos ocasión de desarrollar seguidamente, existen situaciones que no se ajustan al patrón secuencial desarrollado en el artículo 250.1 de la LGT y respecto a las cuales la solución prevista por la norma tributaria, no solo resulta incompatible con lo dispuesto en la norma procesal, sino que plantea serias dudas desde la perspectiva de los derechos fundamentales del contribuyente.

2.1. LA LITISPENDENCIA PENAL EN CASO DE DENUNCIA TRAMITADA POR LA VÍA DEL ARTÍCULO 251 DE LA LGT

Bajo la vigencia del artículo 180.1 de la LGT 2003 y en los cuatro supuestos indicados en el nuevo artículo 251 de la LGT (en los que la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública se realiza sin haberse dictado la liquidación de la cuota defraudada), el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal es total, a saber: a) el procedimiento inspector se suspende; b) el procedimiento sancionador concluye o no llega a iniciarse; c) el procedimiento de recaudación no puede iniciarse por inexistencia de deuda liquidada, salvo la posibilidad de adoptar medidas

⁹ El Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de noviembre de 1991 (rec. núm. 2411/1989 –NFJ051351–) consideró que lo que la Ley 50/1977 establecía era un *requisito de procedibilidad* previo a la acción penal. Aun así, todavía hoy, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, persiste la confusión terminológica que identifica esta situación con la de prejudicialidad administrativa.

¹⁰ El modelo de suspensión se desarrolla posteriormente en la Ley 25/1995, de 20 de julio, que lo extiende a los procedimientos tributarios distintos del sancionador y en la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, que lo consolida definitivamente.

¹¹ Mediante la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se introduce el título VI en la LGT, en el que, en cumplimiento de las novedades introducidas por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se desarrolla el procedimiento a seguir cuando en un procedimiento inspector surgen indicios de delito contra la Hacienda Pública.

cautelares por la posible responsabilidad civil; y d) los procedimientos revisores no pueden iniciarse por inexistencia de acto administrativo.

Esta situación de absoluto desapoderamiento de las potestades de los órganos de la Administración tributaria, en principio, parece que se mantiene hasta que concluya el proceso penal, ya sea por sobreseimiento libre (art. 251.2 LGT), ya sea por sentencia firme (art. 251.3 LGT); sancionándose con la inexistencia (nulidad absoluta) cualquier actuación que se desarrolle durante dicho periodo¹².

A nuestro modo de ver, este efecto suspensivo podría resultar excesivo pues, en puridad, únicamente debería aplicarse al procedimiento sancionador tributario, por cuanto es el único procedimiento cuya suspensión encuentra su fundamento jurídico en la dimensión material del principio de no duplicidad sancionadora. Sin embargo, respecto al procedimiento inspector –y, por extensión, al procedimiento de recaudación– el efecto actualmente establecido en el artículo 251.1 de la LGT nos parece exagerado e innecesario pues, si como sostenemos, la suspensión de las potestades de comprobación de la Administración tributaria encuentra su amparo en la dimensión formal del principio de no duplicidad, para regular el tránsito entre el procedimiento tributario y el proceso penal, resulta fundamental establecer en qué momento se produce una situación de concurrencia de actuaciones entre la Administración tributaria y el juez de lo penal contraria a la litispendencia penal, lo que inevitablemente nos conduce a analizar las normas que regulan el momento inicial y el momento final de la suspensión de los procedimientos tributarios (y particularmente del procedimiento inspector) en aquellos casos en los que el inicio de un proceso penal tiene su origen en una denuncia administrativa presentada por la vía del artículo 251 de la LGT.

Respecto al *dies a quo*, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 252.2 de la LGT y en el artículo 197.3 c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), la fecha a partir de la cual el procedimiento inspector queda suspendido coincide con la fecha en la que el expediente se remite al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial, circunstancia que se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos.

¹² En este sentido resulta particularmente significativa la doctrina contenida en la STS 2249/2016, de 18 de octubre (FJ 5.º) –NFJ064265–, según la cual: «Consideramos que la sentencia impugnada incurre en infracción de los artículos 180 LGT y 32.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, porque estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y periodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió de abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto no hubiere recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos». Mediante dicha resolución el Tribunal Supremo, en unificación de doctrina, ratifica el criterio adoptado por la Audiencia Nacional (SAN de 9 de febrero de 2012 –rec. núm. 117/2009, NFJ064265–) en contra del sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (STSJM de 18 de diciembre de 2014 –rec. núm. 1419/2012, NFJ064268–). A mayor abundamiento puede verse Puebla Agramunt, N. (2017).

Por lo que se refiere al *dies ad quem*, el artículo 252.2 de la LGT determina que el procedimiento inspector únicamente podrá reanudarse en caso de que adquiriera firmeza una sentencia absolutoria, tenga lugar el sobreseimiento (libre o provisional) por el que se acuerde el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Sin embargo, desde la perspectiva procesal, la norma a considerar para establecer el momento en que la Administración tributaria podría recuperar sus facultades de liquidación y recaudación de la deuda tributaria sin que su actuación resulte incompatible con la actividad jurisdiccional sería la contenida en la regla 4.ª del artículo 779 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.), según la cual, una vez ultimadas las diligencias previas, si el juez instructor considera que puede haberse cometido el delito denunciado, dictará el auto de apertura de juicio oral en el que se relacionarán los hechos punibles y se identificará la persona o personas a quienes se imputa la defraudación tributaria penalmente sancionable.

Es decir, finalizada la fase de instrucción sin auto de sobreseimiento, la eventual evacuación de la liquidación administrativa de la cuota tributaria resultante de los hechos puestos de manifiesto como consecuencia de las actuaciones realizadas por el juez instructor no constituye una situación que concurra con el ulterior enjuiciamiento penal del comportamiento del obligado tributario. Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, el principio de no duplicidad sancionadora en su dimensión formal, si bien impide el desarrollo de dos instrucciones simultáneas que tengan por objeto unos mismos hechos, una vez concluida la investigación judicial, no vemos que exista inconveniente alguno para que la Administración tributaria dicte la liquidación vinculada a delito correspondiente a los hechos en los que se fundamenta el auto de apertura del juicio oral y, en su caso, continúe con el procedimiento inspector suspendido con relación a aquellos otros conceptos tributarios, periodos impositivos o elementos de la obligación tributaria respecto a los cuales no prosiga el enjuiciamiento penal.

Desde una perspectiva sistemática, las ventajas de interpretar restrictivamente el efecto suspensivo establecido en el artículo 251.1 de la LGT son particularmente relevantes pues, concluida la fase de instrucción penal, los efectos jurídicos de seguir la vía excepcional del artículo 251 de la LGT se aproximarían a los establecidos en el artículo 253 de la LGT (y en el art. 305.5 CP), de modo que se lograría homogeneizar el modelo de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal, independientemente de cuál haya sido la vía seguida por la Administración para presentar la denuncia del delito contra la Hacienda Pública.

Esta interpretación integradora permitiría homogeneizar también el ejercicio de la competencia liquidatoria en todos los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, superando los efectos de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título¹³, por cuanto siempre sería la Ad-

¹³ En la Sentencia de 3 de diciembre de 1991 (NFJ001419) el Tribunal Supremo anula la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que excluía la existencia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública, y desde entonces construye la que será su doctrina sobre la «mutación del título» al considerar que: «[...] la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijado dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa del debate judicial como un dato predeterminado, intangible e

ministración tributaria quien practicara la liquidación de la cuota defraudada; en un caso la liquidación se materializa antes de presentar la denuncia (art. 253 LGT); mientras que en el otro se practicaría una vez concluida la fase instructora del proceso penal (art. 251 LGT), naturalmente sin perjuicio del «ajuste» que pueda proceder, en una u otra, en función de cuál sea el contenido del pronunciamiento judicial definitivo (art. 257 LGT).

De seguirse el planteamiento que proponemos, también se lograría unificar el procedimiento a seguir para la recaudación de la deuda tributaria subyacente¹⁴, ya que, de mantenerse la dualidad actual, una misma obligación de pago puede adoptar una distinta naturaleza jurídica según haya sido la vía por la que la Administración tributaria decida denunciar el posible delito contra la Hacienda Pública, pues cuando se sigue el cauce del artículo 251 de la LGT, inexplicablemente la deuda tributaria se transforma en una obligación por responsabilidad civil; mientras que cuando se sigue la vía del artículo 253 de la LGT la obligación tributaria conserva su naturaleza fiscal.

En definitiva, finalizada la fase instructora del proceso penal, las dos vías legalmente previstas para iniciar el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se unificarían en cuanto a los efectos que producen sobre las potestades de la Administración tributaria para practicar los actos de liquidación de las obligaciones tributarias y para exigir el pago de las deudas liquidadas, sin que ello suponga vulneración alguna del principio de no duplicidad en su dimensión formal.

El principal inconveniente para tratar de conciliar los efectos derivados de la norma procesal con los establecidos en la normativa tributaria viene dado por la literalidad de lo dispuesto en los artículos 251.1 de la LGT y 252.2 de la LGT, pues el primero ordena a la Administración que se abstenga de practicar la liquidación vinculada a delito, aunque no dice hasta cuándo debe permanecer en dicha situación de inactividad; mientras que el segundo, al enumerar los actos procesales que determinan la reanudación del procedimiento inspector que se suspendió en el momento en que se tomó la decisión de remitir el expediente en el que se advierten indicios de delito contra la Hacienda Pública, únicamente se refiere a la sentencia absolutoria o al auto de sobreseimiento, obviando la situación que se produce cuando el juez instructor únicamente ordena la apertura del juicio oral en relación con una parte de los hechos denunciados por la Administración tributaria.

El primer escollo interpretativo podría salvarse entendiendo que dicha *abstención en el ejercicio de la potestad liquidatoria* se refiere exclusivamente al momento inmediato anterior a la decisión de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente, considerando que se trata de una excepción a la regla general establecida en el artículo 250.1 de la LGT,

invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no solo corta la posibilidad de una sanción por vetarlo el principio de *non bis in idem*, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria».

¹⁴ Se trata de una esperanza que ya expresamos en su día y que, por el momento, no ha conseguido verse realizada. Iglesias Capellas, J. (2011, p. 52).

de manera que la denuncia puede presentarse sin necesidad de ir acompañada de la liquidación vinculada a delito. Luego, si esto es así, nada impide la práctica de la liquidación administrativa de la cuota defraudada con posterioridad a la fecha de remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente.

El segundo escollo podría salvarse partiendo de la regla contenida en el artículo 197 ter.3 del RGAT, en el que se utiliza el concepto genérico de «resolución judicial» para referirse al pronunciamiento jurisdiccional en el que no se aprecia la existencia de delito contra la Hacienda Pública, por cuanto dicha condición puede aplicarse perfectamente al auto regulado en el artículo 779 de la LECrim. en la medida en que excluya de la fase de juicio oral una parte de los hechos denunciados por la Administración.

Dicho de otro modo, en el momento en que es el propio órgano judicial el que establece cuáles son los hechos de los que podría derivarse responsabilidad penal para el contribuyente, no existiría inconveniente en reanudar el procedimiento inspector en relación con los que *no* se encuentran *vinculados* al posible delito contra la Hacienda Pública, ni para que la Administración practique la liquidación vinculada a delito respecto a aquellos que van a ser objeto de conocimiento en la fase de resolución del proceso penal pues, en ese momento, ya no se puede producir una concurrencia de actuaciones contraria a la litispendencia penal ni tampoco al principio de no duplicidad sancionadora.

En definitiva, la razón por la que los procedimientos tributarios concurrentes con un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado mediante denuncia administrativa tramitada por la vía del artículo 251 de la LGT se mantienen suspendidos más allá de la fase instructora no encuentra su fundamento jurídico ni en el principio de no duplicidad sancionadora ni tampoco en la figura de la litispendencia penal. Se trata de una decisión del legislador tributario que reproduce el régimen previsto en el anterior artículo 180 de la LGT 2003 y que introduce una injustificable asimetría en el régimen jurídico aplicable al crédito tributario en función de cuál haya sido la vía por la que la Administración tributaria ha decidido dar traslado de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria presuntamente delictiva.

2.2. LA LITISPENDENCIA PENAL EN CASO DE DENUNCIA TRAMITADA POR LA VÍA DEL ARTÍCULO 253 DE LA LGT

En aquellos casos en los que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez ultimado el procedimiento previsto en el artículo 253 de la LGT, el proceso penal se inicia cuando ya ha finalizado el procedimiento inspector, efecto de cierre que se atribuye a una nueva figura introducida por el legislador mediante la Ley 34/2015 como es la denominada *liquidación vinculada a delito*.

Luego, si esto es así, cabría concluir que, en aquellos casos en los que, para trasladar al juez la *notitia criminis* de una defraudación presuntamente delictiva, la Administración tributaria sigue

este cauce formal, no existe ni preferencia ni concurrencia entre las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, sino simplemente una sucesión de etapas en virtud de la cual el proceso penal se inicia una vez liquidada la cuota tributaria defraudada.

Sin embargo, este esquema secuencial únicamente resultará de aplicación en aquellos casos en los que el objeto del procedimiento inspector coincida exactamente con el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública o, lo que es lo mismo, cuando el supuesto fáctico del hecho imponible realizado sea el mismo que el del hecho punible cometido, circunstancia que solo se producirá cuando se haya iniciado un procedimiento inspector para comprobar un determinado concepto y periodo impositivo, y la cuota defraudada descubierta por la Inspección –en la que se aprecie la concurrencia de dolo– supere los 120.000 euros. En este caso, la liquidación vinculada a delito agotará toda la posible regularización de la situación tributaria del contribuyente inspeccionado.

Por el contrario, en todos aquellos casos en los que por la Inspección de los tributos se haya iniciado un procedimiento de comprobación e investigación por diversos conceptos tributarios (lo que resulta frecuente) que, además, incluya en su alcance a diversos periodos impositivos (normalmente cuatro años), cabe la posibilidad de que solo en algunos de ellos se adviertan cuotas tributarias defraudadas susceptibles de merecer una sanción privativa de libertad, en cuyo caso se produce un «desdoblamiento» en virtud del cual la Administración genera una especie de «pieza separada» –en la que dicta la liquidación vinculada a delito que constituye el fundamento de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública– y continúa con la comprobación inspectora –ahora sí– en concurrencia con la actuación del juez de lo penal.

Más aún. En el artículo 253.3 de la LGT se contempla la posibilidad de que, respecto a un mismo concepto tributario y a un mismo periodo impositivo, la actuación inspectora ponga de manifiesto irregularidades susceptibles de fundamentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública con otras irregularidades en las que, por no concurrir el elemento subjetivo del tipo (dolo), queden excluidas del conocimiento del juez de lo penal y sean objeto de regularización –y, en su caso, sanción– en vía administrativa.

Esta disociación de liquidaciones tributarias, que encuentra su fundamento en la regla contenida en el artículo 305.5 del CP, plantea no pocas dificultades interpretativas a la hora de conciliar su aplicación con la norma procesal en la que se regula la litispendencia penal y, sobre todo, con la interpretación constitucional del principio de no duplicidad sancionadora en su dimensión formal, pues ni una ni otra admiten que pueda desarrollarse una investigación administrativa concurrente con una instrucción penal.

Naturalmente, el matiz que, de inmediato, se introduce es que dicha concurrencia de actuaciones únicamente puede producirse cuando los hechos (el objeto) de ambos procedimientos –el inspector que continúa y el penal que se inicia– son distintos, pues en caso contrario el proceso penal debe prevalecer respecto al procedimiento inspector. Lo que ocurre es que, en la práctica, no resulta tan sencillo separar unos hechos de otros, ni menos aún calificar anticipadamente como «dolosas» o «no dolosas» las cuotas que surgen como resultado de una actuación inspectora.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que tanto el procedimiento de inspección tributaria como el proceso penal se articulan en dos fases diferenciadas como son: la de instrucción (o investigación) y la de resolución. En la primera es cuando la actividad de los órganos de la Administración tributaria y la del juez de lo penal comparten el mismo propósito, que no es otro que el de determinar el presupuesto fáctico (los hechos) de la decisión que unos y otros deben adoptar y, al propio tiempo, hacer acopio de las pruebas en las que sustentarla. Por el contrario, en la fase de resolución de lo que se trata es de dictar la resolución administrativa (liquidación) o judicial (sentencia) en la que se determinan las consecuencias jurídicas de los hechos puestos de manifiesto durante la instrucción.

Luego, tal como hemos expuesto en el epígrafe anterior, parece razonable entender que el principio de no duplicidad –en su dimensión formal– debería impedir el desarrollo simultáneo de dos instrucciones –una judicial y otra administrativa–, pero no necesariamente debe impedir que finalizada la primera se practique la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Por ello, a nuestro modo de ver, desde la perspectiva de los derechos fundamentales del contribuyente lo relevante no es el momento en que la Administración decide remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad competente, sino el instante en el que objetivamente se manifiesta la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública, pues es a partir de ese instante cuando adquiere toda su significación la preferencia del juez de lo penal para la determinación de unos hechos de los que puede derivarse una defraudación tributaria que lleve aparejada una pena privativa de libertad.

2.3. LA DETERMINACIÓN DEL MOMENTO EN EL QUE SE PRODUCEN LOS EFECTOS SUSPENSIVOS DEL PROCESO PENAL SOBRE LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Según lo indicado en el artículo 305.5 del CP, *cuando* la Administración *aprecie* la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública *puede* dictar liquidaciones tributarias *separadas*, si de los hechos descubiertos unos se encuentran *vinculados* a la conducta delictiva, mientras que otros carecen de trascendencia penal. Se trata de una habilitación legal que, en un principio, pudiera parecer que introduce el modelo de paralelismo procedimental característico del modelo alemán¹⁵, o el de no interferencia propio del modelo italiano¹⁶, en virtud

¹⁵ Espejo Poyato, I. (2013, pp. 297-310) se pronuncia claramente a favor de la implantación del modelo alemán según el cual: «[...] sanciones o penas y liquidaciones siguen vidas perfectamente paralelas, de manera que, aun abierto el procedimiento sancionador o penal, la cuota tributaria sigue su vida normal y se determina y ejecuta como cualquier otra deuda tributaria, por lo que contra la misma caben los correspondientes recursos, que van a seguir su vida al margen de lo que suceda en el proceso penal».

¹⁶ Como explica Rita Ciarcia, A. (2014, p. 84) en el ordenamiento jurídico italiano: «La regulación actual contempla el principio de doble vía que dispone que los dos juicios se desarrollen de manera autónoma. Además, se ha establecido que las sentencias penales estén desprovistas de autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario».

del cual la comprobación administrativa del «hecho imponible» puede discurrir simultáneamente con la investigación judicial del «hecho punible».

Sin embargo, si analizamos el concreto significado de la norma llegamos a la conclusión de que una cosa es autorizar la práctica de liquidaciones tributarias separadas y otra muy distinta permitir la continuación del procedimiento inspector en concurrencia con una instrucción penal. Es decir, la norma penal, en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim., obliga a los funcionarios de la Administración tributaria a denunciar la posible comisión del delito en el momento en que se adviertan «indicios» de una conducta contraria a lo dispuesto en el artículo 305.1 del CP. Si en ese momento la Inspección de los tributos ya dispone de los elementos de prueba suficientes para cuantificar la cuota tributaria defraudada *podrá* dictar liquidaciones separadas para distinguir qué parte de la misma tiene su origen en un comportamiento deliberado y consciente del obligado tributario (dolo) y qué parte tiene su origen en otras irregularidades sin relevancia penal. En este caso, el proceso penal se iniciará una vez concluido el procedimiento inspector y no se producirá concurrencia alguna ni paralelismo entre la actividad jurisdiccional y la administrativa, más allá de la derivada de la ulterior recaudación de la cuota tributaria liquidada.

Ahora bien, la norma penal no resuelve la situación que se produce si en el momento en el que surge la *notitia criminis* la Inspección de los tributos no dispone de suficientes elementos de prueba para regularizar íntegramente la situación tributaria del contribuyente y practicar las correspondientes liquidaciones. En este caso, habida cuenta de que, según se desprende de la norma procesal, *debe remitir inmediatamente* el expediente al Ministerio Fiscal –o pasar el tanto de culpa al juez de lo penal competente–, en principio, la regla contenida en el artículo 305.5 del CP no impide que el expediente se remita sin practicar la liquidación de la cuota defraudada en cuyo caso, por efecto de la litispendencia penal, el procedimiento inspector quedaría en suspenso hasta que concluya la actividad jurisdiccional.

De la lectura de la norma contenida en el artículo 250.1 de la LGT se llega a una conclusión diferente, pues indica con claridad que, advertidos indicios de delito contra la Hacienda Pública, el procedimiento inspector *continuará, sin perjuicio* de que se pase el tanto de culpa al juez de lo penal o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Es decir, el legislador tributario, salvo en los supuestos tasados indicados en el artículo 251 de la LGT, en el párrafo quinto del artículo 253.3 de la LGT establece el deber de la Administración de practicar la liquidación de la cuota defraudada con carácter previo a la formalización de la denuncia del delito contra la Hacienda Pública, de modo que, pese a la manifestación de la *notitia criminis* de una posible defraudación tributaria delictiva, parece que la ley habilita a la Administración a proseguir con la tramitación ordinaria del procedimiento inspector hasta ultimar la regularización de la situación tributaria del contribuyente.

La contradicción entre la referencia temporal contenida en el artículo 262 de la LECrim. y la contenida en los artículos 250.1 y 253.3 de la LGT es evidente y, a nuestro modo de ver, de difícil solución si no se acude a las garantías procesales contenidas en el artículo 24 de la CE. Es decir, una interpretación integradora de las normas tributarias y las normas procesales requiere conciliar el respeto a la presunción de inocencia y al proceso debido del contribuyente con la potestad

de la Administración tributaria para practicar la liquidación vinculada a delito, circunstancia que inevitablemente nos conduce a distinguir entre el deber de denunciar la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, de la potestad de practicar la liquidación administrativa de la cuota tributaria presuntamente defraudada.

Una posible solución interpretativa sería acudir a la expresión «sin perjuicio» contenida en el artículo 250.1 de la LGT en virtud de la cual podría entenderse que el hecho de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad competente no impide la continuación de las actuaciones inspectoras hasta que se obtengan los elementos de prueba suficientes para dictar la liquidación vinculada a delito. En este caso, la denuncia se presentaría sin la previa liquidación de la cuota defraudada, quedando habilitada la Administración para ultimar el procedimiento inspector y remitir la liquidación vinculada a delito con posterioridad. Sin embargo, esta solución hermenéutica, que se ajusta al modelo de paralelismo procedimental, no se compadece con la regla contenida en el artículo 253.3 de la LGT en el que claramente se indica que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente debe realizarse después de que, previa audiencia al interesado, se haya dictado la liquidación vinculada a delito. Además, hay que tener en cuenta que una vez iniciado el proceso penal entrarían inmediatamente en juego el principio de no duplicidad y los efectos derivados de la litispendencia penal, en cuyo caso tampoco sería posible continuar con las actuaciones propias del procedimiento inspector.

Una segunda solución podría ser entender que el procedimiento desarrollado en el artículo 253.3 de la LGT únicamente resulta de aplicación cuando la *notitia criminis* se manifieste una vez ultimada la fase de instrucción del procedimiento inspector. Es decir, si la apreciación de la existencia de una posible defraudación tributaria se produce cuando ya se han desarrollado las actuaciones necesarias para formular una propuesta de regularización (art. 153 LGT), la denuncia necesariamente debe ir acompañada de una liquidación vinculada a delito. Sin embargo, cuando la *notitia criminis* se manifieste antes de que se ultime la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, habida cuenta de que *no puede determinarse con exactitud el importe de la liquidación* (art. 251.1 b) LGT), la Administración debe remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial sin practicar la liquidación vinculada a delito y suspender el procedimiento inspector, al menos hasta que concluya la instrucción judicial.

Esta solución, aunque resulta respetuosa con las garantías procesales del contribuyente y satisfactoria desde la perspectiva del principio de no duplicidad y de los efectos de la litispendencia penal, vacía parcialmente de contenido lo dispuesto en los artículos 250.1 y 253 de la LGT, reconduciendo la situación a la modalidad de denuncia desarrollada en el artículo 251 de la LGT.

Finalmente, una tercera solución interpretativa sería entender que el carácter imperativo de la regla contenida en el artículo 253.3 de la LGT obliga a la Administración a practicar la liquidación tributaria que resulte de los elementos de prueba que obren en el expediente en el preciso momento en que se ponga de manifiesto la *notitia criminis* y a denunciar *inmediatamente* la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Esta interpretación es la que, a nuestro modo de ver, permite conciliar lo dispuesto en la norma penal sustantiva (art. 305.5 CP), en las

normas procesales (arts. 114 y 262 LECrim.) y en las normas tributarias (arts. 250 y 253 LGT), y todo ello respetando los derechos fundamentales del contribuyente, pues lo único que se impide es que la Administración tributaria realice actuaciones de investigación a partir del instante en que se manifiesten indicios de la posible relevancia penal de las irregularidades fiscales puestas de manifiesto en el curso de un procedimiento inspector.

Dicho de otro modo, una cosa es el deber de practicar la liquidación vinculada a delito con carácter previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente y otra muy distinta entender que la Administración tributaria puede decidir discrecionalmente en qué momento denuncia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, la referencia temporal a considerar para establecer el cambio del régimen administrativo al régimen procesal es el momento en el que racionalmente, de los datos que obran en el expediente administrativo, se ponga de manifiesto la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva. A partir de ese instante, tanto si se ha podido dictar la liquidación vinculada a delito como si no, la Administración debe cesar en el desarrollo de actuaciones de comprobación para no concurrir con la actuación investigadora del juez de lo penal.

Una situación distinta a la anterior se produce cuando por la Administración tributaria se aprecien indicios de delito que no agotan el objeto del procedimiento inspector, en cuyo caso el artículo 253.3 de la LGT permite que, a modo de liquidación provisional¹⁷, se dicte una liquidación vinculada a delito, conjuntamente con una liquidación administrativa mediante la que concluya el procedimiento inspector.

Esta novedosa regulación, que viene a desarrollar lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP, determina que el cese de las actuaciones inspectoras producido por efecto de la litispendencia penal únicamente se produzca en relación con los hechos, conceptos o periodos impositivos incluidos en la denuncia, pero no con respecto a los hechos respecto a los cuales la Administración unilateralmente no se advierte relevancia criminal. Luego, una vez más, según como se interpreten el sentido y alcance de lo dispuesto en el artículo 253.3 de la LGT, podría entenderse que la ley autoriza a la Administración tributaria a desarrollar actuaciones inspectoras simultáneamente con las actuaciones de investigación judicial.

A nuestro modo de ver, y con fundamento en los mismos argumentos desarrollados en los apartados anteriores, esta interpretación también podría resultar contraria al principio de no duplicidad en su dimensión formal y a la litispendencia penal, pues permite que, respecto al mismo contribuyente, por los mismos conceptos y periodos impositivos, los órganos de la Administración tributaria desarrollen una actividad comprobadora mientras el juez instructor averigua si los hechos denunciados presentan o no indicios de delito contra la Hacienda Pública.

¹⁷ Así lo disponen los artículos 190.6 d) y 197 quinquies.2 del RGAT, en la nueva redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre de 2017).

Dicha situación de dualidad de instrucciones no viene amparada ni por la literalidad de la norma fiscal, ni menos aún por lo establecido en las normas penales y procesales. Por ello, entendemos que, cuando se produzca la situación descrita en la norma tributaria, la Administración debe practicar ambas liquidaciones, o bien simultáneamente o, si dicta la segunda en un momento posterior, sin que ello le habilite a desarrollar actuación alguna con posterioridad a la fecha de remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente¹⁸.

En definitiva, ante la ausencia de una norma explícita que nos permita identificar con claridad la referencia temporal en la que un determinado procedimiento tributario (normalmente el procedimiento inspector) se convierte sobrevenidamente en la fase previa de un proceso penal, resulta indispensable examinar caso a caso en qué momento surge la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública pues, como veremos a continuación, desde la perspectiva de la litispendencia penal, no es lo mismo que los indicios de defraudación delictiva aparezcan: a) antes del inicio de las actuaciones, b) durante la fase de instrucción, c) en la fase de resolución, o d) una vez dictada la liquidación tributaria mediante la que se pone fin al procedimiento inspector.

a) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector

Pese al sentido cronológico de las normas contenidas en el artículo 253 de la LGT, desde una perspectiva lógica, es perfectamente posible que la *notitia criminis* de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública se ponga de manifiesto antes del inicio formal de un procedimiento inspector pues, de la información que obra en poder de la Administración tributaria y, sobre todo, del *modus operandi* característico de determinadas tipologías de fraude, puede presumirse la existencia de un comportamiento delictivo sin necesidad de practicar la liquidación completa de la cuota tributaria defraudada¹⁹.

En estos casos, habida cuenta de que los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no tienen la consideración de policía judicial, las actuaciones tendentes a obtener los elementos de prueba en los que fundamentar la acusación por delito contra la Hacienda Pública se desarrollarán directamente por el Ministerio Fiscal o por el juez instructor, sin perjuicio de la colaboración que pueda requerir de los funcionarios de la Inspección de los tributos²⁰. Por con-

¹⁸ Esta parece ser también la conclusión que se extrae de la lectura de las reglas contenidas en el artículo 197 quinquies del RGAT en las que la formalización de la liquidación vinculada a delito y del acta mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente en relación con los elementos no vinculados a delito es simultánea o, cuando menos, se produce una vez ultimada la fase de instrucción del procedimiento inspector.

¹⁹ Así nos pronunciamos en nuestro trabajo Iglesias Capellas, J. (2013b, p. 112).

²⁰ Se trata de aquellos supuestos en los que, con arreglo a lo dispuesto en los apartados Uno.6 y Nueve del artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, los funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria actúan como auxiliares del órgano judicial.

siguiente, a diferencia de los supuestos regulados en el artículo 251 de la LGT, en este caso no se requiere invocar una causa justificada para remitir el expediente sin la liquidación vinculada a delito, sino que, para cumplir con lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim., bastará con la exposición de los indicios que, a juicio de la Administración, revelan la trascendencia penal de unos determinados hechos sin que proceda efectuar valoración alguna acerca de la calificación jurídica del comportamiento del obligado tributario.

Si así no se hiciera, y se desarrollase un procedimiento inspector que termine con una denuncia por delito contra la Hacienda Pública (acompañada o no de liquidación de la cuota defraudada) aquellas pruebas obtenidas con posterioridad a la manifestación de la *notitia criminis*, en la medida en que no se hubieren respetado las garantías constitucionales del contribuyente, podrían adolecer de graves irregularidades procesales que podrían llegar a invalidar su consideración como prueba de cargo en el proceso penal (art. 11.1 LOPJ).

El supuesto que acabamos de identificar, si bien no figura expresamente previsto por el legislador tributario²¹, podría encontrar acomodo en lo indicado en el artículo 251.1 b) de la LGT, en cuyo caso, habiéndose iniciado el proceso penal, por efecto de la litispendencia: a) el procedimiento inspector no podrá iniciarse, al menos, hasta que concluya la fase instructora del proceso penal; b) el procedimiento sancionador tributario no podrá iniciarse hasta que se dicte el sobreseimiento libre o sentencia firme absolutoria; c) el procedimiento de recaudación no puede iniciarse si no hay deuda liquidada; d) y, finalmente, el procedimiento de revisión es imposible iniciarlo si no existe acto administrativo revisable.

Por consiguiente, nos encontramos ante un supuesto en el que la litispendencia penal produce un completo desapoderamiento temporal de las facultades de la Administración tributaria a partir del momento en que surge la sospecha de que un determinado contribuyente puede haber cometido una irregularidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de entidad y gravedad suficiente como para generar responsabilidad penal.

b) La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación del procedimiento inspector

Cuando la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva se manifiesta una vez iniciado un procedimiento inspector, el efecto jurídico que el inicio del proceso penal produce se

²¹ No obstante lo anterior, al tiempo que en el artículo 197 bis.2 del RGAT, en la nueva redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, se indica que la apreciación de indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública puede producirse «en cualquier momento», en el apartado 1 la norma reglamentaria indica que la tramitación prevista en el título VI de la LGT se aplica cuando tales indicios surgen en el seno de un procedimiento inspector. Luego, *a contrario sensu*, cabe interpretar que si la *notitia criminis* surge antes del inicio de dicho procedimiento, la Administración tributaria debe limitarse a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o a remitir el expediente al Ministerio Fiscal sin necesidad de seguir el cauce regulado en los artículos 251 o 253 de la LGT.

proyecta principalmente en las facultades de comprobación e investigación del hecho imponible y las de recaudación de la deuda tributaria.

Respecto a la facultad de comprobación, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 251 y 253 de la LGT, cabe concluir que una vez remitido el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente (acompañado o no de liquidación vinculada a delito) los órganos de la Inspección ya no pueden realizar actuaciones concurrentes con el objeto del proceso penal²². Si lo hicieren, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim., serían nulas de pleno derecho pese a que en el texto del artículo 253 de la LGT no figure una norma como la contenida en el artículo 251 de la LGT (que reproduce la contenida en el art. 180.1 LGT 2003) que las declara *inexistentes*.

Sin embargo, tal como ya se ha expuesto, el problema se plantea en aquellos casos de desdoblamiento del procedimiento inspector o en relación con la posible iniciación de actuaciones inspectoras respecto al mismo obligado tributario pero por periodos o conceptos impositivos distintos al que constituye el presupuesto objeto de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, pues aunque la norma tributaria parece que indirectamente autoriza el desarrollo simultáneo de una comprobación inspectora mientras se está desarrollando un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, las normas procesales y el principio de no duplicidad no parece que permitan dicha simultaneidad de actuaciones.

Por ello, y ante la disyuntiva de, o bien paralizar completamente cualquier procedimiento tributario directa o indirectamente relacionado con el proceso penal, o bien permitir la concurrencia de una comprobación administrativa respecto de hechos que pudieran coincidir con los que constituyen el objeto de una investigación judicial, quizás lo razonable sería entender que corresponde al juez de lo penal determinar cuál es el alcance de la litispendencia derivada del inicio de un determinado proceso por delito contra la Hacienda Pública, de modo que si acuerda la suspensión de las facultades de investigación de los órganos de la Inspección, respecto a los conceptos y periodos impositivos que resulten afectados, se producirá la interrupción de la prescripción en los términos indicados en el artículo 68.7 de la LGT; mientras que, si autoriza la continuación de las actuaciones, el procedimiento inspector podrá proseguir con plenas garantías para el contribuyente.

En cuanto a las facultades para la recaudación de la deuda tributaria derivada de la liquidación vinculada a delito, tanto el artículo 305.5 del CP como el artículo 255 de la LGT indican que el procedimiento de recaudación no se *paraliza* por la existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, cuando examinamos la terminología que se

²² Así parece desprenderse también de lo indicado en el artículo 197 quarter.4 del RGAT y, sobre todo, de lo dispuesto en el artículo 197 bis.2 del RGAT, según el cual en caso de haberse notificado una propuesta de liquidación (acta) esta quedará sin efecto a partir del momento en que se procede a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente.

utiliza para describir la situación que se produce respecto a la gestión del cobro de una deuda derivada de una liquidación vinculada a delito, vemos que la norma distingue entre *paralizar* y *suspender* el procedimiento de recaudación.

En el primer caso, se trata de una figura que, además de no venir expresamente prevista en las normas reguladoras del procedimiento de recaudación (lo que, de suyo, ya expresa una cierta deficiencia de técnica legislativa), se refiere a la *actividad* de los órganos encargados de la gestión del crédito tributario. Por el contrario, en el segundo, la suspensión de un procedimiento administrativo en general (y del procedimiento de recaudación en particular) es una institución mucho más compleja, que afecta al conjunto de relaciones jurídicas que en dicho procedimiento se sustancian y que produce diversos efectos jurídicos, ya sea en relación con el cómputo de la prescripción, ya sea en el devengo de intereses de demora.

Es decir, de la lectura combinada de las normas contenidas los artículos 305.5 del CP y 255 de la LGT no existe ninguna duda acerca de la que la Administración tributaria conserva sus facultades para la recaudación de la deuda tributaria resultante de una liquidación vinculada a delito que constituye el presupuesto objetivo de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública²³. Sin embargo, la ley atribuye al juez de lo penal (en sustitución del juez de lo contencioso-administrativo) la facultad de resolver las solicitudes de suspensión de la ejecutividad de la liquidación vinculada a delito, si se aporta garantía suficiente o concurren determinadas circunstancias que ponen de manifiesto los perjuicios derivados de la ejecución forzosa del crédito tributario²⁴.

Luego, sorprendentemente, en este caso, el efecto suspensivo de las facultades de recaudación de la deuda no proviene de una figura característica del derecho procesal como es la litispendencia, como de una figura propia del derecho administrativo como es la suspensión de la eficacia ejecutiva de los actos dictados por la Administración tributaria.

²³ En relación con la liquidación vinculada a delito, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 258 de la LGT y en el artículo 124 bis del Reglamento general de recaudación (RGR) (en la redacción dada por el RD 1071/2017, de 29 de diciembre) dichas facultades incluyen, además del ejercicio de la acción de cobro en caso de que no se satisfaga la deuda una vez concluido el plazo de ingreso que se inicia con la notificación de la admisión de la querrela, la de declarar la responsabilidad tributaria de aquellas personas o entidades que incurran en alguna de las causas establecidas en los artículos 41 a 43 de la LGT. Sin embargo, cuando la denuncia se presenta sin ir acompañada de liquidación, puesto que no existe deuda tributaria liquidada, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 40.2 c) y 47.1 b) del RGR, se tienen por inadmitidas las solicitudes de pago en especie y de aplazamiento o fraccionamiento del pago que pueda presentar el contribuyente denunciado.

²⁴ Mediante la disposición final primera de la Ley 34/2015, de 22 de septiembre, se introduce el artículo 621 bis de la LECrim. según el cual corresponde al juez de lo penal conocer y decidir acerca de la solicitud de suspensión de la recaudación de la deuda derivada de una liquidación vinculada a delito. Dicha atribución de competencia se completa mediante lo dispuesto en la disposición final tercera de la misma ley que introduce la disposición adicional décima de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, excluyendo de su ámbito objetivo de jurisdicción las cuestiones relacionadas con actuaciones de la Administración tributaria vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública.

c) La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario

El elenco de situaciones en las que la Administración tributaria puede (y debe) denunciar la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública se completa cuando la *notitia criminis* no surge durante la tramitación del procedimiento inspector sino durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario iniciado para determinar las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente inspeccionado²⁵.

Cuando se produce una situación como la descrita, el artículo 250.2 de la LGT indica que el procedimiento sancionador concluye a partir de la fecha en la que se acuerda la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa a la autoridad judicial. Sin embargo, en estos casos, considerando que el elemento objetivo del tipo infractor (por lo general, el importe de la cuota tributaria dejada de ingresar) habrá quedado fijado en el procedimiento de comprobación anterior al inicio del procedimiento sancionador, es razonable entender que, respecto al elemento subjetivo, tanto el órgano responsable de la instrucción del procedimiento inspector (actuuario) como el órgano responsable de dictar la liquidación tributaria mediante la que este concluyó (inspector jefe) consideraron que, pese a que la cuota tributaria liquidada excediera de 120.000 euros, los hechos descubiertos no presentaban indicios de delito contra la Hacienda Pública, pues en caso contrario ya se habría iniciado el correspondiente trámite de denuncia sin ordenar el inicio del procedimiento sancionador tributario.

Si esto es así, a nuestro modo de ver, una situación como la descrita únicamente podría producirse si en el curso de la fase de instrucción del procedimiento sancionador tributario apareciesen elementos de prueba nuevos sobre el comportamiento seguido por el obligado tributario que modificasen las conclusiones que, respecto al elemento subjetivo del tipo infractor, se realizaron por los órganos responsables del procedimiento inspector.

Planteada la cuestión en estos términos, el principal aspecto a considerar en esta singular modalidad de *notitia criminis* será establecer con precisión el tipo de procedimiento sancionador que se ha iniciado, pues la instrucción no será la misma: a) en un procedimiento de tramitación conjunta, b) en un procedimiento separado abreviado, o c) en un procedimiento separado ordinario.

Según establece el artículo 208.1 de la LGT en el procedimiento sancionador tributario tramitado conjuntamente con el procedimiento de comprobación e investigación, las cuestiones relativas a las posibles infracciones cometidas por el obligado tributario se instruirán y resolverán junto con aquellas que se refieren al hecho imponible objeto de comprobación. Luego, siendo única

²⁵ En el artículo 32 del Régimen sancionador tributario (RST) en la nueva redacción dada por el Real Decreto 1072/2017, de 29 de noviembre, se contempla la posibilidad de que la Administración tributaria advierta la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública antes del inicio del procedimiento sancionador (que será la situación habitual), durante su tramitación o incluso una vez dictado el acuerdo de imposición de la sanción.

la fase de instrucción de ambos procedimientos, el acta mediante la que se dan por concluidas las actuaciones inspectoras contendrá tanto una propuesta de regularización como una propuesta de sanción (art. 208.2 LGT)²⁶. Luego, en estos casos, la apreciación de la existencia de indicios de delito no se produce propiamente durante la instrucción del procedimiento sancionador tributario, sino que necesariamente tendrá lugar en sede del órgano competente para dictar la liquidación y para imponer la sanción (art. 211.5 d) LGT), lo cual, en lugar de constituir un supuesto de *notitia criminis* manifestada en el curso de un procedimiento sancionador tributario, nos remite a la situación planteada en el apartado anterior.

Del mismo modo, cuando, conforme a lo dispuesto en el artículo 210.5 de la LGT, se inicie un procedimiento sancionador formalmente separado del procedimiento de comprobación –pero sin desarrollar una instrucción diferenciada–, se produce una situación en la que los únicos hechos a considerar para fundamentar el acuerdo de imposición de la sanción tributaria son los descubiertos durante la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Luego, en este caso, es evidente que el órgano instructor no aprecia la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública a pesar de que la cuota tributaria defraudada supere los 120.000 euros pues, en lugar de elevar las actuaciones proponiendo el inicio del trámite de denuncia, notifica al interesado una propuesta de sanción tributaria. En consecuencia, en este caso, la decisión de iniciar el trámite de denuncia la tomaría unilateralmente el inspector jefe en el lapso temporal que discurre entre la notificación de la propuesta de sanción y la efectiva adopción del acuerdo de imposición de la sanción tributaria.

Por último, en aquellos casos (francamente excepcionales) en los que las posibles irregularidades tributarias cometidas por el contribuyente objeto del procedimiento inspector constituyan el objeto de un procedimiento sancionador tributario ordinario de tramitación separada, puesto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 210.1 de la LGT, y sin perjuicio de la incorporación de los elementos probatorios obtenidos en el procedimiento de comprobación, debe desarrollarse una instrucción distinta y complementaria de la realizada para determinar la deuda tributaria defraudada, sería jurídicamente posible que la apreciación inicial respecto a la trascendencia penal del comportamiento seguido por el obligado tributario se viera modificada como consecuencia de la aparición de nuevas pruebas que pusieran de manifiesto la concurrencia del elemento subjetivo del tipo penal o, lo que es lo mismo, que una actuación inicialmente considerada justificada o negligente, se considere intencionada o dolosa y, por consiguiente, susceptible de ser puesta en conocimiento de la autoridad judicial competente.

En este caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 250.2 de la LGT y en el artículo 32.1 b) del RST, el procedimiento sancionador concluirá en el momento en que, por el órgano competente de la Administración tributaria, se proceda a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a pasar el tanto de culpa al juez de lo penal.

²⁶ Según lo establecido en el artículo 197 bis.2 del RGAT, en la redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, la propuesta de sanción quedará sin efecto.

Cuando se produzca cualquiera de estas tres situaciones, es evidente que el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no concurrirá con un procedimiento sancionador tributario pero, sin embargo, puesto que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública habrá surgido una vez concluido el procedimiento inspector, nos encontramos con un supuesto que no viene previsto ni en el artículo 251 de la LGT, ni en el artículo 253 de la LGT, por cuanto el órgano competente de la Administración tributaria deberá remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al juez de lo penal habiendo practicado previamente una liquidación administrativa de la cuota defraudada, en lugar de una liquidación vinculada a delito.

Por consiguiente, desde la perspectiva de la litispendencia, la existencia de un acto administrativo firme (o no) mediante el que la Administración tributaria determina el importe de la cuota defraudada²⁷ introduce una variante muy significativa en el esquema general establecido en el título VI de la LGT, pues dicha liquidación puede ser (o haber sido) objeto de impugnación por parte del obligado tributario y, en consecuencia, se habrá iniciado un procedimiento de revisión en vía administrativa (o incluso en vía jurisdiccional) que podría concurrir con el proceso penal a iniciar en caso de que el juez de lo penal admita a trámite la querrela.

En este caso, la posible concurrencia con el proceso penal no se produce respecto a un procedimiento tributario, pues tanto el de comprobación como el sancionador habrán concluido, sino, en todo caso, respecto a un procedimiento de revisión (por lo general una reclamación económico-administrativa) o, en su caso, respecto a un proceso contencioso-administrativo, situación de doble jurisdicción de la que trataremos en el último apartado de este artículo.

d) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario

Hasta ahora hemos examinado las distintas situaciones en las que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal se ha manifestado antes de que por la Administración se ejerza el *ius puniendi* que el ordenamiento jurídico le confiere para sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, con ello no se agotan las posibilidades de descubrir la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, pues la apreciación de la existencia de indicios de una conducta presuntamente delictiva puede llegar a producirse después de que, por los mismos hechos, se haya impuesto una sanción tributaria.

Dicho de otro modo, sin perjuicio de las consecuencias que se producen respecto al principio constitucional de no duplicidad de sanciones, si consideramos que la responsabilidad penal es independiente del resultado de los procedimientos tributarios, la Administración tiene el deber legal

²⁷ Según la norma contenida en el artículo 197 bis.1 del RGAT en la nueva redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, no se ejecutarán las liquidaciones tributarias mediante las que se puso fin al procedimiento inspector previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

de denunciar ante el Poder Judicial la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, aun cuando en su apreciación inicial no hubiere advertido la trascendencia penal de la defraudación tributaria puesta de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección.

Desde la perspectiva procedimental, si en el momento de decidir iniciar el trámite de denuncia ya se ha dictado una liquidación administrativa por la que se resuelve el procedimiento de comprobación y un acuerdo de imposición de sanción por el que se resuelve el procedimiento sancionador, es indiscutible que la Administración tributaria ya ha efectuado una valoración acerca de la trascendencia de los hechos puestos de manifiesto como consecuencia de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente.

Luego, para no contravenir el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la decisión de rectificar, y de dar traslado de todo lo actuado al órgano competente para imponer una sanción privativa de libertad, deberá fundamentarse no tanto en un informe justificativo del cambio de criterio jurídico como en elementos probatorios que pongan de manifiesto hechos con trascendencia tributaria a los que la Administración haya tenido acceso una vez concluidos los procedimientos administrativos, y que resulten manifiestamente reveladores del propósito defraudatorio del comportamiento del obligado tributario.

Planteadas la cuestión en estos términos, habida cuenta de que, concluido el procedimiento inspector, la Administración no puede desarrollar nuevas actuaciones de comprobación por el mismo tributo y periodo impositivo (art. 148.3 LGT), el origen de las pruebas del carácter delictivo de la defraudación, o bien será externo a la propia Administración (p. e. una denuncia pública), o bien serán otros procedimientos de comprobación –del propio obligado tributario o de terceros– de los que resulten acreditados hechos distintos a los considerados por los órganos de la Inspección durante la comprobación del tributo y periodo impositivo cuya defraudación constituye un posible delito contra la Hacienda Pública.

En este caso, si bien los nuevos elementos probatorios no afectarán a la validez y eficacia de los actos dictados en los procedimientos administrativos ya concluidos²⁸, no por ello dejarán de constituir evidencias de la lesión del bien jurídico protegido por la norma penal, en cuyo caso pueden ser considerados por el juez instructor para imputar al contribuyente la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, por el juez sentenciador para fundamentar la imposición de una sanción privativa de libertad.

Si esto es así, la decisión de denunciar una defraudación tributaria ya sancionada en vía administrativa puede producirse como consecuencia de dos circunstancias: a) de una parte, si se pone de manifiesto que la cuota tributaria efectivamente defraudada es superior a la liquidada por la Administración, superando el límite cuantitativo fijado en el artículo 305.1 del CP; b) y,

²⁸ Salvo que se incurra en causa de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), o que se justifique la declaración de lesividad para el interés público (art. 218 LGT).

de otra, si se pone de manifiesto que el incumplimiento tributario descubierto por la Administración, en lugar de constituir un supuesto de negligencia o de venir amparado en una causa de justificación, ha sido intencionado.

En el primer caso, los hechos puestos de manifiesto con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector afectarán al elemento cuantitativo de la defraudación produciéndose la paradoja de que la liquidación administrativa de la cuota tributaria no podrá rectificarse, pero, a efectos penales, podría considerarse que la defraudación supera los 120.000 euros. En el segundo caso, los elementos probatorios obtenidos por la Administración, una vez finalizado el procedimiento sancionador tributario, deberán evidenciar la inadecuada calificación administrativa del comportamiento observado por el obligado tributario –más allá de un simple cambio de criterio– y, en todo caso, identificando los hechos o actos jurídicos de los que se desprende dicha nueva apreciación.

En cualquier caso, al igual que en el supuesto analizado en el apartado anterior, nos encontramos con una situación no prevista ni en el artículo 251 de la LGT, ni en el artículo 253 de la LGT²⁹ y que, desde la perspectiva de la litispendencia penal, nos introduce en el debate de la posible concurrencia entre un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y un proceso contencioso-administrativo en el que se discute la adecuación a derecho de la liquidación de la cuota defraudada practicada por la Administración tributaria, al que incluso podría añadirse un segundo proceso contencioso-administrativo contra el acuerdo de imposición de la sanción tributaria.

e) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente

Para completar el examen de las situaciones en las que la Administración puede apreciar el carácter delictivo de una defraudación tributaria, es necesario contemplar el caso que se produce cuando los hechos presuntamente delictivos se realizaron en un periodo impositivo respecto al cual ha concluido el plazo de prescripción establecido en el artículo 66 a) de la LGT.

Es decir, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 131 del CP, el plazo legal de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es superior al plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes y, en su caso, a practicar la correspondiente liquidación administrativa, cabe la posibilidad de que pueda llegar a sancionarse penalmente un incumplimiento tributario una vez extinguida la deuda tributaria devengada con la realización del hecho imponible.

²⁹ Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 197 bis.2 del RGAT, en la redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de noviembre, y en el artículo 32.1 c) del RST, en la redacción dada por el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, en el momento en que se proceda a presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública no se ejecutarán los acuerdos de imposición de la sanción. Lo que la norma no resuelve es el modo de proceder en caso de que ya se hubieren ejecutado.

En este caso, desde la perspectiva procedimental, el principal problema interpretativo que se nos plantea se refiere a la forma en que se manifiesta la *notitia criminis* y, en particular, en relación con el procedimiento que la Administración tributaria debe seguir para determinar la cuantía de la deuda defraudada como presupuesto previo al inicio del trámite de denuncia.

Es decir, si bien con arreglo a lo dispuesto en el artículo 115 de la LGT, la Administración puede comprobar la situación tributaria de un contribuyente una vez transcurrido el plazo de prescripción establecido en el artículo 66 a) de la LGT, considerando que lo que la norma le impide es practicar la liquidación de la cuota defraudada, existen dudas más que razonables de que pueda dictar la liquidación vinculada a delito que se requiere para presentar la denuncia por el cauce del artículo 253 de la LGT. Sin embargo, una situación como la descrita tampoco encuentra fácil acomodo entre las causas tasadas que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 251 de la LGT, permiten denunciar sin practicar la liquidación de la cuota defraudada.

Desde la perspectiva de la litispendencia, no parece que el inicio del proceso penal produzca efecto alguno en el procedimiento inspector pues, por imperativo legal, no cabe iniciarlo respecto a un periodo impositivo prescrito. Sin embargo, con relación al procedimiento de recaudación, es necesario interrogarse acerca de la naturaleza jurídica del importe consignado en la denuncia administrativa en concepto de cuota tributaria defraudada.

En este sentido, y a diferencia de lo expuesto al tratar de la denuncia presentada por la vía del artículo 251 de la LGT, en estos casos sí que adquiere todo su significado la regla contenida en la disposición adicional décima de la LGT, cuando califica como responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública la cuota tributaria que la Administración no haya podido liquidar *por prescripción*.

Es decir, habida cuenta de que, una vez consumado el plazo previsto en el artículo 66 a) de la LGT, la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible se habrá extinguido (art. 59.1 LGT), el único modo de restablecer el daño causado al Tesoro Público es por medio de la indemnización. Por consiguiente, en estos casos, no se trata tanto de una *mutación* en la naturaleza jurídica derivada del título (judicial o administrativo) mediante el que se practica la liquidación de la deuda, como de la exigencia de un débito directamente vinculado con el ilícito penal que, como es sabido, a diferencia de la cuota tributaria –que nace en el momento de realizarse el hecho imponible–, nace en el momento de realizarse el hecho punible y que, por regla general, coincide con la fecha en la que concluye el plazo legalmente establecido para presentar la correspondiente autoliquidación.

3. LA CONCURRENCIA DE UN PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA CON UN PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Una vez analizados algunos de los efectos que la litispendencia penal produce sobre las facultades de los órganos de la Administración tributaria, es el momento de plantearnos también si,

desde una perspectiva estrictamente procesal, la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública impide la tramitación de un recurso contencioso-administrativo que tenga por objeto la revisión de la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.

Desde la perspectiva procesal, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim., cabrían dos posibles soluciones. La primera, basada en el tenor literal de la norma, conduce a la conclusión de que, en el momento en que se inicia un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no puede iniciarse ni continuarse un procedimiento contencioso-administrativo para decidir la adecuación a derecho de la liquidación administrativa mediante la que previamente se ha regularizado la situación tributaria del contribuyente.

Se trata de la aplicación estricta de la litispendencia penal, cuyo fundamento último se encuentra en la doctrina contenida en la STC 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), según la cual, desde la perspectiva del principio de no duplicidad sancionadora –en su dimensión formal–, para los órganos del Estado unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir. En consecuencia, la regla de preferencia penal para conocer de aquellos hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública impediría la sustanciación de otro procedimiento judicial que, directa o indirectamente, requiriera un pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo que pudiera resultar contradictorio con lo que resuelva el juez de lo penal.

Esta solución técnica, que resulta plenamente aplicable en aquellos casos en los que el objeto del proceso contencioso-administrativo sea un acto de imposición de una sanción tributaria, cuando se extiende a otros actos dictados por los órganos de la Administración tributaria, y particularmente a las liquidaciones dictadas para regularizar la situación tributaria del contribuyente, no consigue dar respuesta a la gran variedad de situaciones jurídicas que, como hemos visto en el apartado anterior, se producen como consecuencia de la manifestación de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria presuntamente delictiva.

Por ello, la interpretación alternativa es la que considera que el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es distinto del objeto del juicio contencioso-administrativo incoado contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria defraudada. En el primer caso, el juez de lo penal conoce del «hecho punible», fundamentalmente constituido por el comportamiento del contribuyente; mientras que, en el segundo, el juez de lo contencioso conoce del «hecho imponible», enjuiciando si la regularización administrativa de la situación tributaria del obligado tributario se ajusta al principio de legalidad. Luego, aunque uno y otro puedan compartir un determinado presupuesto fáctico, e independientemente de cuál sea el sentido del fallo que finalmente se dicte, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional³⁰, dicha duali-

³⁰ Como señalan Ballbé Malló, M. y Padrós Reig, C. (2004, p. 216): «Si hasta ahora se analizaba el tema de la prejudicialidad solo desde el punto de vista de la seguridad jurídica (para evitar que dos órdenes jurisdiccionales se pronuncien contradictoriamente), con la nueva doctrina deberá ampliarse el enfoque hacia la tutela judicial efectiva y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley».

dad de procedimientos jurisdiccionales no tiene por qué resultar siempre y en todo caso contraria al principio de *non bis in idem*.

Si esto es así, habida cuenta de que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 de la LECrim., la calificación tributaria realizada prejudicialmente por el juez de lo penal para determinar el importe de la cuota defraudada no produce efectos jurídicos más allá del propio proceso penal³¹, el pronunciamiento del juez de lo penal sobre el hecho imponible, en la medida en que no produce efectos de cosa juzgada, no vincula al juez de lo contencioso-administrativo³². Luego, desde la perspectiva de lo establecido en el artículo 114 de la LECrim., no vemos la razón por la que el juez de lo contencioso-administrativo deba inhibirse de conocer de un recurso presentado por el contribuyente contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria por el hecho de que un juez de lo penal esté decidiendo (o vaya a decidir) si se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, si aquello que el principio de no duplicidad impide es que existan pronunciamientos judiciales contradictorios respecto a unos mismos hechos, pero no impide una distinta consecuencia jurídica en función del orden jurisdiccional que de ellos conoce³³, el importe de la cuota tributaria defraudada en el delito contra la Hacienda Pública no es propiamente una cuestión «de hecho», sino el resultado de la aplicación de las normas de liquidación del tributo cuyo incumplimiento constituye el comportamiento sancionado por la norma penal. Por ello, la interpretación de la norma tributaria realizada por el juez de lo penal, por su carácter prejudicial, no produce efectos de cosa juzgada respecto al procedimiento contencioso-administrativo³⁴. Por el contrario, el pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo constituye la decisión jurisdiccional definitiva acerca de la existencia y de la cuantía de la cuota tributaria devengada como consecuencia de un hecho imponible ocultado a la Administración tributaria.

Luego, desde una perspectiva estrictamente procesal, a nuestro modo de ver, la solución técnica ante una situación de posible concurrencia de dos procesos judiciales pasa por determinar cuáles son los efectos que la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo produce en

³¹ A mayor abundamiento, respecto a esta cuestión, puede verse nuestro trabajo: Iglesias Capellas, J. (2013a, p. 13-46).

³² En este sentido, como explica Nieva Fenoll, J. (2006, p. 238): «Al margen de lo que declaran los artículos 4, 5 y 6 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [...] el resto de normas se limitan a permitir a los jueces que realicen pronunciamientos sobre ramas del ordenamiento que no les son propias, a los solos efectos perjudiciales, pero no declaran, con carácter general, que una resolución de un orden jurisdiccional pueda tener efectos en un orden diferente».

³³ Según la doctrina contenida en la STC 30/1996, de 26 de febrero (FJ 5.º) –NCJ059880–: «El necesario respeto al principio de independencia judicial resta, como regla general, relevancia constitucional a estas posibles contradicciones entre resoluciones dictadas por tribunales integrados en órdenes jurisdiccionales distintos sin que sea misión de este tribunal establecer unificación alguna al respecto. Por ello, sin dejar de reconocer los inconvenientes que pueden derivarse de la posibilidad de que se produzcan sobre los mismos intereses sentencias contradictorias, en cierta medida, a causa de una determinada interpretación judicial de un sistema legal que establece la concurrencia de dos órdenes jurisdiccionales distintos».

³⁴ Así lo entiende también Nieva Fenoll, J. (2006, p. 230).

el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, ya sea aplicando el régimen de la prejudicialidad devolutiva cuando proceda, ya sea aplicando las reglas de la cosa juzgada.

Sin embargo, desde la perspectiva de la normativa tributaria, la posición del legislador resulta, si cabe, aún más contraria a aceptar la concurrencia de dos procedimientos judiciales pues, por alguna razón, no se desea que, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la decisión del caso pueda verse, directa o indirectamente, afectada por un procedimiento jurisdiccional sustanciado en el orden contencioso-administrativo del que podría resultar una cuota tributaria distinta a la considerada por el juez de lo penal. Este temor a que la impugnación de la liquidación tributaria pueda interferir el normal desarrollo de la causa penal o, lo que es peor, a que la decisión del juez de lo contencioso ponga en entredicho la validez de la resolución del juez de lo penal, es la causa de la mayoría de los problemas interpretativos derivados de los efectos que la litispendencia penal produce sobre los procedimientos tributarios cuando la Administración presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Como trataremos de explicar seguidamente, a nuestro modo de ver, se trata de un temor infundado que tiene su origen en una deficiente comprensión de las normas procesales y que, para evitar una supuesta discordancia de resoluciones judiciales, se adoptan medidas «de prevención» cuyos efectos sobre las garantías procesales de los contribuyentes resultan mucho más perjudiciales que los supuestos beneficios de seguridad jurídica que el intento de establecer una especie de «estaqueidad» procesal produce en nuestro ordenamiento jurídico.

Bajo la vigencia del régimen de suspensión desarrollado en el artículo 180.1 de la LGT 2003, la mayor parte de las denuncias por delito contra la Hacienda Pública se presentaban sin que se hubiera dictado la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Luego, en estos casos, la inexistencia de acto administrativo previo impedía el inicio de los procedimientos de revisión, primero en vía económico-administrativa y después en la vía contencioso-administrativa. Esta situación *de facto*—que hoy se reproduce en los supuestos previstos en actual art. 251 LGT— hacía prácticamente imposible la concurrencia de procedimientos judiciales, pues únicamente en situaciones excepcionales el inicio del proceso penal se producía con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector.

Con la reforma del artículo 305 del CP efectuada por la Ley Orgánica 7/2012, el legislador (penal) parece que asume el modelo de concurrencia (o paralelismo procedimental), que funciona con éxito en sistemas como el alemán o el italiano, y que acepta con normalidad que el juez de lo contencioso se pronuncie respecto a la cuota tributaria al tiempo que el juez de lo penal se pronuncia sobre la sanción³⁵. Sin embargo, posteriormente, el legislador (en este caso tributario), en el texto de la Ley 34/2015, deja claro que no tiene ninguna voluntad de implantar el modelo de concurrencia jurisdiccional, sino todo lo contrario. Mediante la norma introducida en el artículo

³⁵ El caso italiano merece especial atención pues, como explica Rita Ciarcia (2014, p. 85), ha evolucionado desde un modelo de preferencia semejante al español hacia un modelo de concurrencia parecido al alemán zanjando definitivamente una cuestión largamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia.

254 de la LGT y, sobre todo, con la introducción del artículo 621 bis de la LECrim. (disp. final primera Ley 34/2015) y de la disposición adicional décima de Ley 29/1998, de 13 de junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) (disp. final tercera Ley 34/2015), trata por todos los medios de impedir que el contribuyente pueda impugnar la liquidación vinculada a delito mientras se tramita un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Esta opción, además de suponer el quebrantamiento de los principios generales del derecho administrativo –pues del control de los actos dictados por un órgano administrativo pasa a encargarse un juez del orden penal–, podría resultar directamente contraria a la distribución de competencias entre órganos jurisdiccionales realizada en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), lo que, a nuestro modo de ver, podría comportar que su efectiva aplicación pueda considerarse contraria al derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución³⁶.

El efecto que con dicha acción legislativa se pretende es evitar a toda costa la posibilidad de que el contribuyente discuta la cuantía de la cuota defraudada fijada unilateralmente por la Administración tributaria con carácter previo a la formalización de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, la realidad es tan rica en situaciones –y los procedimientos tributarios tan diversos– que la opción escogida por el legislador no logra evitar completamente que se produzca una situación como la que trata de impedir pues, aunque lo habitual es que los indicios de una defraudación delictiva surjan en el curso de la instrucción de un procedimiento inspector, tal como hemos visto en el apartado anterior, existe la posibilidad de que la denuncia administrativa se presente una vez dictado el acto resolutorio mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente.

Planteada la cuestión en estos términos, en aquellos casos en los que la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública se ponga de manifiesto una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector (o incluso el acto de imposición de la sanción tributaria), el presupuesto fáctico de la liquidación administrativa coincidirá exactamente con los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. En este caso, habida cuenta de que no existirá liquidación vinculada a delito previa a la presentación de la denuncia, no resultará de aplicación la prohibición impugnatoria contenida en el artículo 254 de la LGT, con lo que el contribuyente podrá discutir ante el juez de lo contencioso-administrativo la adecuación a derecho de la regularización tributaria practicada por la Inspección, tanto por motivos formales como de fondo.

También puede producirse una situación como la descrita en todos aquellos casos de doblamiento del procedimiento inspector en diversas liquidaciones: la liquidación vinculada a

³⁶ La posición del Tribunal Constitucional respecto a la garantía del juez natural puede verse entre otras en las SSTC 101/1984, de 8 de noviembre (NCJ063108); 100/1996, de 11 de junio (NCJ063109); 95/1998, de 4 de mayo (NCJ063110); y 135/2002, de 3 de junio (NCJ049680).

delito que acompaña a la denuncia y las liquidaciones administrativas dictadas para regularizar impuestos, periodos impositivos o incluso elementos tributarios distintos de aquellos en los que, por parte de la Administración tributaria, se aprecia la concurrencia del elemento objetivo (cuantía) y subjetivo (dolo) del tipo penal (art. 305 CP).

Para evidenciar que las precauciones adoptadas por el legislador tributario son del todo innecesarias, a continuación, analizaremos las consecuencias jurídicas que, con arreglo a la normativa procesal, produce una resolución del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. A tal efecto, podemos diferenciar tres situaciones: a) En primer lugar, cuando la sentencia de lo contencioso adquiere firmeza antes de que se inicie el proceso penal; b) En segundo lugar, cuando el proceso penal se inicia mientras el procedimiento contencioso se encuentra en trámite; c) Y, finalmente, cuando la sentencia de lo contencioso se dicta cuando ya se ha dictado la correspondiente resolución del juez de lo penal.

3.1. EFECTOS DE LA SENTENCIA FIRME DEL JUEZ DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DICTADA ANTES DE QUE SE INICIE EL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Considerando que, después de la reforma penal introducida por la Ley Orgánica 7/2012, los plazos de prescripción tributaria y penal pueden llegar a diferir hasta seis años, y dejando a un lado la patológica duración de los juicios en España, resulta técnicamente posible que la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se produzca con posterioridad a la conclusión de un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto haya sido revisar la adecuación a derecho de la liquidación tributaria dictada por la Administración para regularizar la situación de un determinado contribuyente. En este caso, puesto que no existe concurrencia de procesos judiciales, no cabe acudir a la regla de la litispendencia penal (art. 114 LECrim.), sino a los efectos en el proceso penal de la cosa juzgada fiscal.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, pueden producirse los siguientes escenarios: a) Que la resolución del juez de lo contencioso confirme la liquidación tributaria de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros; b) Que la resolución del juez de lo contencioso determine una cuota defraudada inferior a 120.000 euros; c) Que la resolución del juez de lo contencioso anule el acto de liquidación, ya sea por cuestiones sustantivas, o ya sea por motivos de forma.

Si por el juez de lo contencioso se dicta una sentencia en virtud de la cual se confirma la adecuación a derecho de una cuota tributaria liquidada por la Inspección de los tributos cuyo importe supera los 120.000 euros y, posteriormente, se presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública por las circunstancias en las que el contribuyente eludió el pago de la totalidad o parte de dicha cuota, el efecto de cosa juzgada material impide que por el juez de lo penal se determine un importe distinto, salvo que la cuota defraudada con trascendencia penal (la denominada cuota dolosa) sea inferior a la cuota tributaria devengada por el tributo y periodo impositivo regularizado por la Administración.

En este caso, considerando que el elemento subjetivo determinante de responsabilidad penal puede no concurrir en todos los componentes de la liquidación administrativa, sin perjuicio de que esta haya quedado confirmada por el juez de lo contencioso-administrativo, corresponde a la Administración tributaria establecer con precisión cuál es el importe de la cuota tributaria «firme» que presuntamente se deriva de un incumplimiento intencionado de las obligaciones tributarias del contribuyente denunciado *a posteriori* por un delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, en la medida en que exista un pronunciamiento definitivo del órgano judicial competente según el cual la liquidación practicada por la Inspección se ajusta a lo dispuesto en la normativa tributaria, no cabe una aplicación prejudicial de la misma en el proceso penal. Luego, el juez de lo penal no puede separarse de lo establecido por el juez de lo contencioso-administrativo en relación con el elemento objetivo del tipo penal, por lo que su pronunciamiento quedará circunscrito, en todo caso, a determinar si concurre (o no) el elemento subjetivo.

Si así no lo hiciera, y se acordase el sobreseimiento o la absolución del contribuyente como consecuencia de la aplicación por el juez de lo penal de un criterio distinto para establecer el importe de la deuda tributaria³⁷, dicha resolución sería susceptible de impugnación por la acusación, ya sea en apelación ordinaria (art. 790.2 LECrim.), ya sea en casación por infracción de ley (art. 894.Primerero LECrim.), según proceda. En cuanto a la posibilidad de instar la revisión de una sentencia penal firme dictada en directa contradicción con un pronunciamiento previo del juez de lo contencioso-administrativo, si bien el artículo 954.1 e) de la LECrim. contempla dicha posibilidad para el caso de que la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo fuere posterior al fallo, nada dice al respecto al modo de proceder en caso de que sea anterior, en cuyo caso nos inclinaríamos por rechazar dicha vía impugnatoria.

A contrario sensu, en aquellos casos en los que el juez de lo contencioso-administrativo haya dictado una sentencia en la que se establece una cuota tributaria por importe inferior a 120.000 euros, el efecto material de cosa juzgada que dicho pronunciamiento judicial produce: a) impedirá la admisión a trámite de la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, si el procedimiento penal todavía no se hubiere iniciado; b) o bien, si el proceso penal se encontrase en curso, determinará el sobreseimiento libre o la absolución, según si se encuentra en la fase instructora o en la fase de juicio oral.

³⁷ Esta es precisamente la situación que se plantea en la STS 1907/2017, de 5 de mayo (NFJ069021), en la que el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso) debe resolver un recurso de revisión planteado contra una sentencia firme del TSJ de Madrid dictada en 2014 y por la que confirma el criterio de la Administración tributaria, según el cual el contribuyente es residente fiscal en España y, por consiguiente, sujeto pasivo del IRPF; mientras que en una sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, dictada en 2016 y posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), se entiende que, en los periodos impositivos regularizados, el contribuyente no era residente fiscal en España sino en Portugal y, en consecuencia, le absuelve del delito contra la Hacienda Pública. En este caso, aunque el Tribunal Supremo rechaza revisar la sentencia dictada por el juez de lo contencioso, lo cierto es que nos encontramos con una sentencia absolutoria que, en aplicación de la cosa juzgada material, no debió dictarse, pues la condición de residente fiscal en España había sido previamente establecida de forma definitiva por un juez de lo contencioso-administrativo.

Una situación distinta se produce cuando, por entender que resulta contrario a derecho, el juez de lo contencioso anula completamente el acto resolutorio del procedimiento inspector. En esta situación, resulta particularmente oportuna la regla contenida en el artículo 305.7 del CP, pues una de las circunstancias que puede impedir a la Administración tributaria practicar la liquidación de la cuota defraudada derivada del hecho delictivo es precisamente que, antes del inicio del proceso penal, se hubiere declarado nulo el acto administrativo dictado para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en cuyo caso la única vía para resarcir al Tesoro Público de unos ingresos que hubiera debido percibir es condenar al autor del delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización en concepto de responsabilidad civil.

Luego, mediante la introducción de esta norma, el legislador penal enfatiza la desvinculación jurídica de la cuota calculada en el proceso penal a efectos de decidir la sanción correspondiente al delito consumado, de la cuota que resulta del procedimiento administrativo mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, se trata de una cuota «defraudada», mientras que en el segundo se trata de la cuota «devengada» que, si bien en algunas ocasiones pueden llegar a coincidir, lo habitual será que, desde la perspectiva sancionadora, entre los componentes de la cuota resultante de una regularización administrativa, exista una diversidad de tratamiento, pues unos hechos con trascendencia tributaria pueden merecer sanción penal, otros sanción administrativa y otros incluso no generar ningún tipo de responsabilidad.

Finalmente, si la resolución judicial, al tiempo que anula la liquidación, ordena la retroacción de actuaciones, la situación que se producirá como consecuencia de la presentación posterior de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública será la correspondiente a la fase del procedimiento inspector en la que debe retomarse la actuación administrativa, sin que el pronunciamiento del juez de lo contencioso produzca efecto alguno en el proceso penal.

En resumen, de todo lo expuesto se desprende que una eventual resolución judicial confirmatoria de una liquidación administrativa por importe superior a 120.000 euros, adoptada antes del inicio del proceso penal, restringe el ámbito de conocimiento del juez de lo penal a la decisión acerca de la sanción que debe imponerse por el incumplimiento tributario descubierto por la Administración³⁸. Este esquema de relación entre órdenes jurisdiccionales no parece que resulte contradictorio con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), ni que menoscabe las garantías procesales del imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, a nuestro modo de ver, proporciona una mayor seguridad jurídica al

³⁸ A una conclusión distinta llega Ruiz García, J. R. (2011, p. 21) para quien: «Si se dicta sentencia condenatoria, el acto de liquidación quedará en una situación compleja porque la sentencia incorporará el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil que se ejecutará conforme a lo establecido en la disposición adicional 10.ª LGT y en consecuencia la liquidación no será ejecutable. Pero la sentencia penal no revisa la legalidad de la liquidación practicada por la Administración que, por tanto, continuará siendo plenamente válida y existente. Quedará como resultado un acto válido, pero no ejecutable».

contribuyente y, además, garantiza la efectividad económica de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

3.2. EFECTOS DEL INICIO DEL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN UN PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN TRAMITACIÓN

Si cuando se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública el procedimiento contencioso-administrativo se encontrase iniciado y pendiente de resolución, desde la perspectiva procesal, lo primero que debemos preguntarnos es si dicha circunstancia puede incluirse en algunos de los denominados «artículos de previo pronunciamiento» a resolver por el juez de lo penal o, por el contrario, constituye una «cuestión de competencia» a resolver sobrevenidamente por el juez de lo contencioso-administrativo.

A nuestro modo de ver, la posible interposición por el contribuyente de un recurso contencioso-administrativo que ponga en duda la legalidad de la liquidación tributaria dictada por la Inspección de los tributos que, al propio tiempo, posteriormente constituya la referencia cuantitativa de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública presentada por la Administración tributaria, no se ajusta a ninguno de los supuestos previstos en el artículo 666 de la LECrim. que impiden el pronunciamiento del juez de lo penal. Por consiguiente, la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo en trámite no afecta a la competencia del juez de lo penal para imponer una sanción privativa de libertad en caso de que considere consumada una defraudación tributaria delictiva.

Por otra parte, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 5 de la LJCA y 9.4 de la LOPJ, tampoco parece que la iniciación del proceso penal modifique la competencia del juez de lo contencioso para conocer de la adecuación a derecho del acto resolutorio de un procedimiento inspector, independientemente de que los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente constituyan el presupuesto fáctico de una posible denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Es decir, habida cuenta de que en estos casos no se habrá dictado una liquidación vinculada a delito, sino una liquidación tributaria ordinaria, no rige la prohibición de impugnación contenida en el artículo 254 de la LGT.

Si esto es así, al tener conocimiento de la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim., el juez de lo penal, a petición de cualquiera de las partes, podría dirigirse al juez de lo contencioso requiriéndole para que se inhiba de actuar hasta la conclusión del proceso penal (art. 44 LOPJ). Sin embargo, para que efectivamente exista una causa legal de inhibición no basta con la mera existencia de un juicio penal concurrente con un juicio contencioso-administrativo, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 45 de la LOPJ, correspondería al juez de lo penal justificar en qué medida el objeto del procedimiento contencioso coincide total o parcialmente con alguna de las cuestiones que tiene que resolver para decidir si los hechos denunciados merecen una sanción privativa de libertad.

En otras palabras, si en el proceso penal no se suscita controversia alguna acerca de la cuantía de la cuota defraudada (lo cual puede ser perfectamente posible), no es necesario detener el procedimiento contencioso-administrativo para evitar una posible sentencia que pudiera resultar contradictoria respecto de una cuestión que no requiere un pronunciamiento explícito del juez instructor o, en su caso, del juez sentenciador. Por el contrario, si en el proceso penal se suscita un debate acerca de la adecuación a derecho de la liquidación realizada por la Inspección, resultaría paradójico que el juez de lo contencioso se inhibiera de resolver una cuestión de su competencia para que sea resuelta prejudicialmente por un juez de lo penal, cuando dicho pronunciamiento no impide que posteriormente el juez de lo contencioso dicte una sentencia definitiva que podría resultar contradictoria con lo resuelto en el proceso penal.

Por ello, a nuestro modo de ver, la mejor alternativa para dar solución a los problemas derivados de la litispendencia y la prejudicialidad fiscal en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el modelo de paralelismo procedimental –que permite la tramitación simultánea de ambos procedimientos jurisdiccionales– combinado con la prejudicialidad fiscal devolutiva, de modo que en caso de que en el proceso penal se suscite una controversia respecto a la interpretación de la normativa tributaria aplicada por la Inspección de los tributos para calcular la cuota defraudada, y dicha cuestión resulte determinante para decidir la culpabilidad o inocencia del acusado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 de la LECrim., el juez de lo penal podrá suspender el procedimiento y dirigirse al juez de lo contencioso para que se pronuncie sobre la cuestión controvertida. De este modo, no solo se aseguraría el respeto al principio de no duplicidad sino también al derecho fundamental del juez ordinario predeterminado por la ley³⁹.

Otra posibilidad para resolver esta situación podría ser mantener la «estanqueidad» de ambos procedimientos judiciales hasta el momento de su conclusión, de modo que si el proceso contencioso-administrativo concluye antes de que se dicte resolución en el proceso penal, se aplicará lo expuesto en el apartado anterior, mientras que si el proceso contencioso-administrativo concluye después de que se dicte la sentencia del proceso penal, se aplicará lo que se expone en el apartado siguiente.

En definitiva, a nuestro modo de ver, la coexistencia de los dos procesos judiciales no solo no resulta contraria al principio de no duplicidad (*non bis in idem*), sino que resulta más respetuo-

³⁹ En este sentido compartimos la reflexión de Gimeno Sendra (2004, p. 31) cuando indica que: «Una vez denunciada ante el órgano penal su incompetencia para conocer de la cuestión devolutiva, deberá *ex art. 4 LECrim.* suspender el procedimiento penal hasta tanto no recaiga sentencia firme en el proceso civil o administrativo. Si no lo hiciera así o si, suspendiendo el procedimiento dictara sentencia de condena por haber resuelto la cuestión en sentido desfavorable para el interesado y contradictorio con el pronunciamiento del órgano civil o administrativo, es únicamente entonces cuando podrá el condenado recurrir en amparo. Pero para ello, es necesario que la condena lo sea a una pena privativa de libertad o, lo que es lo mismo, incida en el derecho fundamental a la libertad del artículo 17.1 CE, pues en cualquier otro caso, el Tribunal Constitucional se convertiría, al revisar la aplicación del derecho efectuada por los tribunales penales, en una tercera instancia y el recurso de amparo, mediante la sola invocación del derecho a la tutela por el carácter irrazonable de la resolución, en una "supercaución"».

sa con la atribución legal de competencias a cada uno de los distintos órdenes jurisdiccionales⁴⁰. Una vez más, la única razón de que dicha situación solo pueda producirse en casos excepcionales es el exceso normativo del legislador tributario cuando, en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública, ordena la suspensión de toda actividad administrativa a partir del momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal (art. 251 LGT) o, lo que es más grave, impide deliberadamente la impugnación de la liquidación vinculada a delito (art. 254 LGT).

3.3. EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL JUEZ DE LO CONTENCIOSO DICTADA DESPUÉS DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL DEL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Para completar el elenco de situaciones que podrían producirse como consecuencia de la existencia de dos pronunciamientos jurisdiccionales acerca de la cuota tributaria defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es necesario examinar también los efectos que produce la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la firmeza de la resolución judicial por la que concluye el proceso penal.

Por extraño que pudiera parecer, esta situación no será tan remota o excepcional como las descritas en los apartados anteriores pues, cuando el juez instructor dicta auto de sobreseimiento libre o el juez sentenciador absuelve al acusado, se reanudan las actuaciones inspectoras suspendidas y, por la Inspección de los tributos, se regularizará la situación tributaria del contribuyente, desplazando al ámbito jurisdiccional de lo contencioso-administrativo la resolución definitiva de cualquier controversia que pueda producirse entre la Administración y el contribuyente. Además, considerando que el pronunciamiento del juez de lo penal no produce efecto de cosa juzgada en materia tributaria, no cabe excluir la posibilidad de iniciar el proceso contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria una vez finalizado el proceso penal.

Es decir, si bien es cierto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257.1 de la LGT, no podrá alterarse la relación de hechos declarados probados en la sentencia penal, de ello no se sigue que no pueda practicarse una liquidación tributaria con un fundamento fáctico y jurídico distinto al considerado por el juez de lo penal, habida cuenta del carácter prejudicial del pronunciamiento que tiene por objeto una norma de derecho tributario. Además, tampoco cabe excluir que, una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, se pongan de manifiesto hechos nuevos que no figuran incluidos en la denuncia presentada en su día y que no fueron puestos de manifiesto en el curso del proceso penal.

⁴⁰ Como explica Ruiz García (2011, p. 18) en referencia al modelo vigente en Alemania: «En los ordenamientos en los que rige el principio de independencia y paridad de rango del proceso penal y el procedimiento tributario, se entiende que la iniciación del proceso penal por delito fiscal no impide que la Administración tributaria pueda realizar las actuaciones de comprobación e investigación necesarias a los efectos tributarios, lo que puede dar lugar, según se ha indicado, a la tramitación paralela y simultánea de ambos procedimientos».

En cualquiera de estos casos, el inspector jefe dictará una liquidación tributaria que podrá impugnarse ante el juez de lo contencioso-administrativo, quien se pronunciará respecto a la adecuación a derecho del acto resolutorio del procedimiento inspector sin sujeción alguna a lo resuelto por el juez de lo penal. Dicha situación también puede producirse cuando el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública dé comienzo una vez iniciado un procedimiento contencioso-administrativo y, con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, el juez de lo penal requiera al juez de lo contencioso para que se inhiba de resolver hasta que se determine la trascendencia penal de la defraudación tributaria.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva procesal, puesto que ya no rige la litispendencia, lo que nos interesa explorar son los efectos que producirá (o produciría) la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la resolución del juez de lo penal, y, a tal efecto, cabe plantear dos posibles situaciones: a) En primer lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria defraudada superior a la considerada por el juez de lo penal; b) Y, en segundo lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria inferior a la considerada por el juez de lo penal.

Cuando la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo confirme total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos de la que resulta una cuota tributaria devengada (y defraudada) superior a la considerada por el juez de lo penal para decidir si el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente reviste o no trascendencia penal, el efecto último de dicha diferencia cuantitativa dependerá del sentido del fallo por el que concluye el proceso penal.

En aquellos casos en los que el juez instructor archiva un procedimiento o el juez sentenciador absuelve al acusado, por entender prejudicialmente que la cuota tributaria defraudada no supera los 120.000 euros, y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo confirma una liquidación administrativa de la que se desprende que la cuota defraudada sí supera dicho límite cuantitativo –sin que se hayan descubierto hechos nuevos distintos a los incluidos en la denuncia– nos encontramos con un delito contra la Hacienda Pública consumado que no ha sido debidamente sancionado, sin que la constatación de dicha circunstancia permita revisar la resolución firme del juez de lo penal, ni iniciar un nuevo procedimiento para castigar al defraudador, pues esto sí que lo impide el principio de *non bis in idem*. Luego, en este caso, la consecuencia inevitable será la impunidad de una defraudación tributaria delictiva, ya sea por la distinta valoración de las pruebas aportadas por la Inspección, ya sea por una cierta impericia liquidatoria del juez de lo penal⁴¹.

Si, por el contrario, el proceso penal hubiera finalizado mediante sentencia condenatoria, la eventual confirmación de una liquidación administrativa de la cuota defraudada por un importe

⁴¹ Como acertadamente señalan Ballbé Mallol, M. y Padrós Reig, C. (2004, p.186): «[...] a menudo los jueces penales consideran una cuestión prejudicial como no devolutiva, es decir, se consideran competentes para resolverla ellos mismos, a la vez que encargan dictámenes periciales para suplir esa falta de conocimiento en la materia. Se trata evidentemente de una práctica inadmisibles e incorrecta jurídicamente, herencia del principio tradicional de preferencia de la jurisdicción penal».

superior al considerado por el juez de lo penal, únicamente afectaría al pronunciamiento sobre la responsabilidad civil y al cálculo de la multa pecuniaria impuesta al autor de un delito contra la Hacienda Pública.

Respecto a la cuantía de la multa, una vez firme la sentencia penal, no cabe modificar su importe, sin perjuicio de que la parte de cuota defraudada no considerada por el juez de lo penal pueda constituir la base de una multa administrativa por la comisión de una infracción tributaria. Respecto a la responsabilidad civil derivada del delito, una vez más, el artículo 305.7 del CP nos aporta un criterio interpretativo fundamental para resolver este tipo de situaciones pues, en la medida en que neutraliza el efecto de sustitución derivado de la doctrina de la mutación del título, si la Administración mantiene vigente su potestad liquidatoria, el juez de lo penal se abstendrá de realizar un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil; de modo que la confirmación posterior de la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, aunque sea por un importe superior al considerado por el juez de lo penal a efectos de determinar si la defraudación denunciada reviste o no trascendencia penal, no tendrá efecto alguno respecto a lo declarado prejudicialmente en la sentencia condenatoria. Luego, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, no parece que tenga inconveniente alguno en que puedan dictarse resoluciones judiciales divergentes con relación al importe de la cuota defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública⁴².

No obstante lo anterior, una situación muy distinta a las que acabamos de exponer se produciría si el juez de lo penal condenase a un contribuyente por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo anulara total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, resultando una cuota defraudada inferior a la cuantía que, con arreglo a lo establecido en el artículo 305.1 del CP, atribuye carácter delictivo a una defraudación tributaria. En este caso, salvo que se considere que, con arreglo a la normativa procesal, una situación como la descrita figura entre las causas tasadas que permiten la revisión de la sentencia penal firme (particularmente la prevista en el art. 954.1 e) LECrim.), nos encontraríamos ante la condena por un delito contra la Hacienda Pública que no se habría cometido.

Esta (y no otra) es la situación que trata de evitar a toda costa el artículo 254 de la LGT. Sin embargo, con ello no se consigue impedir la condena de un inocente sino, en todo caso, que dicha injusticia no se ponga de manifiesto una vez dictada la sentencia condenatoria. Es decir, cuando al resolver prejudicialmente sobre la cuantía de la cuota tributaria, el juez de lo penal considera adecuada la liquidación que le presenta la Administración denunciante aplicando un criterio

⁴² En este sentido particularmente ilustrativa resulta la doctrina contenida en la STC 109/2008, de 22 de septiembre (NCJ046820), en cuyo fundamento jurídico tercero se indica que: «[...] como regla general carece de relevancia constitucional que puedan alcanzarse resultados contradictorios entre decisiones provenientes de órganos judiciales integrados en distintos órdenes jurisdiccionales cuando esta contradicción tiene como soporte haber abordado bajo ópticas distintas unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial».

interpretativo de la normativa tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, y dicta una sentencia mediante la que impone una pena privativa de libertad a un contribuyente cuya defraudación cuantitativamente no reviste trascendencia penal, sin que dicha cuantificación determinante del sentido del fallo pueda ser objeto de revisión más allá de la resolución de los recursos ordinarios que el condenado pueda presentar, se está socavando el fundamento último de la garantía constitucional a la presunción de inocencia, al juez ordinario predeterminado por la ley y, lo que es más importante, al derecho fundamental a la libertad personal.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva constitucional, el modelo desarrollado en el nuevo título VI de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, podría llegar a producir un efecto contrario al que pretende evitar, pues permite la condena de un inocente (o, como hemos visto, la absolución de un culpable) con base en la interpretación que, de la norma tributaria, pueda realizar un juez del orden penal, sin contemplar la posibilidad de que dicha decisión pueda ser confrontada con la interpretación que haría el juez natural (el contencioso)⁴³.

Ante la gravedad de una situación como la descrita, a nuestro modo de ver, una solución que, desde la perspectiva procesal, permitiría conciliar la preferencia del juez de lo penal para sancionar y la competencia del juez de lo contencioso-administrativo para revisar la liquidación tributaria, sería desplazar el efecto suspensivo no al inicio sino al final del proceso penal, regulando de *lege ferenda* la posible suspensión de la ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública.

Es decir, el modelo actual, para prevenir una posible contradicción de jurisdicciones, trata de impedir que pueda impugnarse la liquidación vinculada a delito y, en consecuencia, que pueda producirse un pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo mientras se desarrolla el proceso penal. Sin embargo, este mismo efecto se consigue suspendiendo la ejecución de la sentencia condenatoria firme en caso de que, por el contribuyente condenado, se acredite que se encuentra en trámite un recurso contencioso-administrativo contra el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública.

Esta solución técnica permite la sustanciación ininterrumpida de la causa penal sin comprometer el derecho fundamental al juez natural. Además, la resolución del juez de lo contencioso-

⁴³ Choclán Montalvo, J. A. (2011, p. 451) lo expresa claramente cuando indica que es necesario: «[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no solo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida».

administrativo no será prejudicial –sino definitiva– y producirá efectos de cosa juzgada respecto a la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Si a ello se añade que únicamente será necesario posponer la eficacia de la resolución penal cuando se trate de una sentencia condenatoria en la que existan dudas acerca de la cuantía de la cuota defraudada, se consigue minimizar los costes que, en términos de dilaciones procesales, supone la integración de las normas de derecho tributario en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Si el juez de lo contencioso confirma la liquidación administrativa, el juez de lo penal levantará la suspensión de la sentencia condenatoria. Si el juez de lo contencioso anula total o parcialmente el acto resolutorio, rectificando la cuota tributaria liquidada por la Administración, el juez de lo penal revisará el criterio aplicado para cuantificar la cuota defraudada, dejando sin efecto la condena en caso de que estime que, con arreglo al pronunciamiento del juez de lo contencioso, su importe no excede de 120.000 euros. En uno y otro caso, no parece que con ello se quebrante el principio de no duplicidad sancionadora.

El único supuesto en el que no rige el efecto de cosa juzgada fiscal se produce cuando el juez de lo contencioso anula el acto administrativo por motivos de forma (o por haberse consumado la prescripción para dictar la liquidación tributaria) sin entrar a conocer del criterio seguido para cuantificar la deuda tributaria defraudada. En este caso, ante la ausencia de un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, el juez de lo penal podría levantar la suspensión consolidándose la interpretación que, de la normativa tributaria, figura en la sentencia penal; naturalmente sin perjuicio de solicitar su revisión en caso de que posteriormente el juez de lo contencioso dicte sentencia firme y resulte una cuota tributaria por importe inferior a 120.000 euros.

En definitiva, el modelo de concurrencia en el que el legislador español parece haberse inspirado para reformar las normas que regulan el tránsito entre la fase administrativa a la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública exige que la liquidación de la cuota defraudada y la sanción del comportamiento presuntamente delictivo discurren en paralelo, sin que exista obstáculo formal alguno en acudir al juez de lo contencioso-administrativo para que determine la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria. A nuestro modo de ver, el principio de no duplicidad sancionadora no constituye inconveniente alguno para implantar dicho modelo, siempre que se regulen adecuadamente los efectos que la sentencia del juez natural (el contencioso-administrativo) produce sobre el pronunciamiento del juez de lo penal. De hacerse así, quizás algún día logremos resolver de una vez por todas un problema técnico que nuestro ordenamiento jurídico arrastra desde 1977.

Referencias bibliográficas

- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo, S. (2001). *Derecho Penal Económico*. Madrid.
- Ballbé Mallol, M. y Padrós Reig, C. (2004). *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*. Barcelona.
- Choclán Montalvo, J. A. (2011). *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Barcelona.
- Espejo Poyato, I. (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid.
- Gimeno Sendra, V. (2004). Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal. En C. Padrós Reig y M. Ballbé Mallol en el prólogo, *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*. Barcelona.
- Iglesias Capellas, J. (2011). La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria. *RCyT. CEF*, 338.
- Iglesias Capellas, J. (2013a). La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *Impuestos*, 3.
- Iglesias Capellas, J. (2013b). Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector. *RCyT. CEF*, 359.
- Iglesias Capellas, J. (2013c). La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. *RCyT. CEF*, 367.
- Nieva Fenoll, J. (2006): *La cosa juzgada*. Barcelona.
- Puebla Agramunt, N. (2017). El Tribunal Supremo unifica la doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal. *Quincena Fiscal*.
- Ramírez Gómez S. (2000). *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*. Madrid.
- Rita Ciarcia, A. (2014). La relación entre cosa juzgada penal y la cosa juzgada tributaria: desde la prejudicialidad tributaria a la doble vía. *Crónica Tributaria*, 150.
- Ruiz García, J. R. (2011). La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista española de Derecho Financiero*, 151.