

## La denominada liquidación vinculada a delito

**José Ramón Ruiz García**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de A Coruña*

---

### EXTRACTO

Este artículo pretende analizar los aspectos más importantes de las modificaciones introducidas en la regulación de la liquidación practicada por la Administración tributaria en el supuesto de que se inicie un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En particular se estudian los problemas de la liquidación practicada por el tribunal penal y las consecuencias de la terminación del proceso penal sobre el procedimiento tributario, tanto si se dicta sentencia condenatoria como si no se estima la existencia de delito.

**Palabras clave:** liquidación tributaria; tribunal penal y liquidación tributaria; retroacción de actuaciones tributarias.

---

*Fecha de entrada: 16-03-2018 / Fecha de aceptación: 19-04-2018*

## The so-called tax assessment issued by the tax Administration in criminal tax cases

José Ramón Ruiz García

---

### ABSTRACT

This article aims to examine the key points regarding changes introduced in the regulation of the tax assessment by the tax authorities in case of starting a criminal proceeding for tax crimes. In particular we study the problems of the tax assessment issued by the criminal court and the consequences of the termination of criminal proceedings on the tax procedures, whether the court finds the suspect guilty or acquits him of the charges.

**Keywords:** tax assessment; criminal court and tax assessment; re-start of the tax procedure.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Momento en que debe dictarse la liquidación. Su posición respecto del procedimiento tributario y el proceso penal
- III. Objeto de la liquidación. Deuda tributaria versus cuota defraudada
- IV. La liquidación en el proceso penal. Situación jurídica y efectos
- V. La inimpugnabilidad de la liquidación. El problema de la cuestión prejudicial
- VI. Efectos de la resolución penal sobre la liquidación vinculada a delito
- VII. Intereses de demora

### Cómo citar este estudio:

Ruiz García, J. R. (2018). La denominada liquidación vinculada a delito. *RCyT. CEF*, 424, 5-46.

## I. INTRODUCCIÓN

La modificación del Código Penal llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha introducido importantes alteraciones en el sistema que desde 1985 establecía las relaciones entre el procedimiento de comprobación tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. La norma fundamental aparece ahora recogida en el apartado tercero del artículo 305.5 del Código Penal en los siguientes términos:

«La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía».

El fundamento de la nueva regulación aparece reconocido en la exposición de motivos de la citada Ley Orgánica 7/2012: «Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración; la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyen recursos propios de la Unión Europea». Si prescindimos de la alusión a la situación de privilegio del presunto delincuente y de la invocación del derecho comunitario, a las que no merece la pena prestar excesiva atención, queda como motivo fundamental incrementar la eficacia de la acción de cobro de la Administración, eliminando los obstáculos que a este respecto erigía el sistema anterior.

Pero la Administración tributaria únicamente puede ejercer la acción de cobro de la deuda tributaria durante la tramitación del proceso penal si existe un acto de liquidación previo. Así lo ha previsto el artículo 305.5 del Código Penal, según la redacción ofrecida por la citada Ley Orgánica 7/2012 al facultar a la Administración tributaria, cuando aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, para dictar una liquidación por los conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Nada se

dice en el citado artículo del Código Penal sobre el régimen jurídico de esta liquidación, salvo que «seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal»; *a contrario sensu* se deduce que la tramitación de dicha liquidación no será «la tramitación ordinaria», que queda reservada para la liquidación que se dicte por los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

En rigor, la posibilidad de que al iniciarse el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública exista un acto de liquidación no supone una novedad de la nueva regulación. El tenor literal del artículo 180.1 de la Ley General Tributaria (LGT), en su versión anterior, permitía que la estimación por la Administración tributaria de que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública tuviera lugar durante la tramitación del procedimiento sancionador, lo que presuponía la existencia del acto de liquidación. Así lo contemplaba de forma expresa el apartado tercero del número 2 del artículo 32 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre. Pero entre la normativa anterior y la actual existe una diferencia fundamental. El Reglamento sancionador disponía expresamente que, cuando la apreciación de la existencia de delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, «se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial». Por el contrario, la nueva normativa va encaminada, precisamente, a que la Administración ejecute la liquidación durante la tramitación del proceso penal.

Las previsiones del artículo 305.5 del Código Penal han sido desarrolladas en este punto por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que ha introducido en la LGT un nuevo título VI bajo la rúbrica de «actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», que abarca los artículos 250 a 258, ambos inclusive, así como una serie de disposiciones complementarias, entre las cuales destaca la disposición final primera que introduce diversas modificaciones en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.). Dentro de este bloque normativo ocupan una posición central los preceptos dedicados a establecer el régimen de la que el Código Penal denomina liquidación que derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y la LGT describe como liquidación vinculada a delito. En las páginas siguientes vamos a analizar algunos de los aspectos más polémicos del citado régimen. Su estudio va a poner de manifiesto que la normativa que regula la citada liquidación se aparta en varios puntos fundamentales de la que rige la que podemos calificar como liquidación ordinaria tal y como aparece contemplada en los restantes títulos de la LGT y su normativa de desarrollo. Estas diferencias llegan al extremo de poder considerar que la ahora llamada liquidación vinculada a delito en rigor no es una auténtica liquidación, al menos tal y como esta es entendida por los restantes títulos de la LGT, sino una figura nueva creada con la exclusiva finalidad de permitir la recaudación de la deuda durante la tramitación del proceso penal.

La presencia de un acto de liquidación susceptible de ejecución durante la tramitación del proceso penal ha obligado a modificar la normativa previa sobre las relaciones entre el procedi-

miento tributario de comprobación y el proceso penal. La exposición de motivos de la Ley 34/2015 dedica algunos apartados a poner de manifiesto las ideas fundamentales que inspiran la relación entre ambos procedimientos. Se afirma allí que:

«Es conveniente reiterar que son dos las autoridades del Estado que intervienen ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial, actuando cada una de ellas en el ámbito que le es propio.

Señalado lo anterior, es importante significar la preferencia del orden penal en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación».

El primero de los párrafos transcritos apunta, aunque sin reconocerlo así expresamente, hacia la idea de la igualdad de rango de ambos procedimientos; es obvio, sin embargo, que los redactores de la ley no se han atrevido a plasmar esta idea en el articulado; en concreto, no se ha llegado al extremo de establecer la tramitación simultánea e independiente de ambos procedimientos, que hubiera sido el corolario lógico de la idea plasmada en la exposición de motivos. Para salir al paso de las críticas que pudieran formularse contra esta concepción, el segundo de los párrafos reproducidos reconoce la preferencia del orden penal, pero le otorga un significado y alcance sumamente restrictivo, limitado a la posibilidad de suspender las actuaciones de cobro y a establecer el ajuste final de la liquidación a la resolución que se dicte en el proceso penal.

La exposición de motivos ofrece en este punto una visión que no se corresponde ni con el articulado de la ley ni con la realidad. En contra de lo allí afirmado, ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva solo interviene una autoridad del Estado, la judicial. Es cierto que los hechos constitutivos del delito contra la Hacienda Pública habrán sido puestos de manifiesto por la Administración tributaria; pero una vez apreciados los indicios de delito, la Administración debe pasar el tanto de culpa al órgano judicial. La preferencia del orden penal significa que, a partir de ese momento, la competencia para actuar corresponde en exclusiva al juez penal, porque unos mismos hechos no pueden ser objeto de dos procedimientos distintos y simultáneos, como serían en este caso el proceso penal y el procedimiento tributario de comprobación; por lo tanto, la Administración no podrá continuar con las actuaciones de comprobación. En consecuencia, la función de la Administración tributaria se limita a poner los hechos en conocimiento del órgano judicial y a prestarle la colaboración que aquel le requiera.

La idea fundamental que inspira la ley, tal y como aparece recogida en la exposición de motivos, condiciona la regulación plasmada en el articulado. Este condicionamiento afecta a la determinación del momento en que debe dictarse la liquidación vinculada a delito y a su posición respecto del procedimiento tributario y el proceso penal. En concreto, la fijación del momento en

que debe dictarse la liquidación deriva en gran medida de la regulación de las relaciones entre el procedimiento de comprobación y el proceso penal.

## II. MOMENTO EN QUE DEBE DICTARSE LA LIQUIDACIÓN. SU POSICIÓN RESPECTO DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL

La cuestión fundamental que debe resolverse en este punto es la relación entre los tres momentos a considerar y que son: la apreciación de los indicios de delito, la práctica de la liquidación vinculada a delito y el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente. Por una parte, es preciso resolver si una vez apreciados los indicios de delito la Administración debe dictar inmediatamente el acto de liquidación o por el contrario puede continuar con la tramitación de las actuaciones del procedimiento de comprobación hasta su finalización, momento en el que se dictará el acto de liquidación. Por otra, es necesario determinar si el acto de liquidación debe dictarse con carácter previo al pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o si, por el contrario, es posible dictar el acto de liquidación después de presentar la denuncia o querrela ante el juez penal.

Existe a este respecto contradicción entre los artículos 250.1 y 253.1, apartado 5. El primero de los preceptos citados dispone que «Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal». El citado precepto puede ser interpretado en los siguientes términos: una vez apreciados los indicios de delito, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y el procedimiento de comprobación continuará hasta su finalización. Si prevaleciera esta interpretación, la liquidación se dictaría al concluir el procedimiento de comprobación, y por lo tanto con posterioridad al pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal. En tal caso, se produciría simultaneidad entre el procedimiento de comprobación y el proceso penal.

Por el contrario, el apartado 5 del artículo 253.1 dispone que «Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma...». Según este precepto, la apreciación de los indicios de delito determina que se dicte la liquidación y, una vez dictada la liquidación, se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente. Por lo tanto, la liquidación se dicta antes de pasar el tanto de culpa al juez penal; la notificación de la liquidación al obligado tributario comporta, según se ha expresado, la finalización del procedimiento de comprobación respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación. En consecuencia, no se producirá la tramitación simultánea de los procedimientos de comprobación y penal; la simultaneidad únicamente tendrá lugar entre el procedimiento de recaudación y el proceso penal.

La contradicción entre ambos preceptos debe resolverse otorgando la preeminencia al artículo 253.1. El análisis sistemático de ambas normas pone de manifiesto su diferente naturaleza y función. El artículo 250.1 se limita a expresar la idea fundamental que inspira la nueva normativa, pero sin incorporar una regulación detallada de la materia; así parece desprenderse del inciso final de su apartado 1, «y con arreglo a las reglas que se establecen en el presente título». Por su parte, el artículo 253.1, y de manera especial su apartado 5, es la norma concreta que regula la relación procedimental entre la apreciación de los indicios de delito, la formulación de la liquidación y el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente, constituyendo de esta manera la norma de desarrollo a que se refiere el inciso final del apartado 1 del artículo 250.1 ya transcrito.

Una vez determinada la secuencia procedimental existente entre la liquidación vinculada a delito y el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal, procede analizar a continuación si la citada liquidación debe ser practicada tan pronto como la Administración aprecie la existencia de delito o es preciso esperar a la finalización de las actuaciones de comprobación. También aquí existe cierta contradicción entre los preceptos reguladores, en este caso el apartado 1 del artículo 253, de una parte, y los apartados 3 y 2 del mismo artículo 253, de otra.

Conforme al artículo 253.1, en su apartado primero, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito y conceder trámite de audiencia al obligado tributario para que presente alegaciones; transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia, y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará la liquidación.

Aunque la norma no se caracteriza por su claridad y precisión, la redacción del precepto parece apuntar a que la Administración debe dictar la liquidación vinculada a delito tan pronto como aprecie la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, sin necesidad de esperar a la finalización de las actuaciones de comprobación. Esta interpretación gramatical resulta corroborada por la peculiaridad establecida por el mencionado precepto, y en concreto la exigencia de una propuesta de liquidación sin necesidad de acta, que supone introducir una figura ajena al procedimiento inspector y más propia de otros procedimientos, como el de comprobación limitada o el de verificación de datos. En el curso del procedimiento inspector, la propuesta de liquidación es un elemento integrante del acta; así se desprende con toda claridad de la definición del acta que ofrece el artículo 143.2 de la LGT y de la descripción de su contenido que aparece en el artículo 153 d) de la LGT. La inexistencia en el procedimiento regulado por el artículo 253.1 de un acta se ve corroborada por el artículo 253.2, que para el supuesto de la inadmisión de la denuncia o querrela ordena la retroacción de actuaciones al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en la ley; a la misma conclusión se llega a la vista del artículo 257.2 c).

La ausencia de un acta en la que se recoja la propuesta de liquidación puede explicarse por varias razones. Como ya se ha indicado, el artículo 143.2 de la LGT define las actas como los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos «con el fin de recoger el resul-

tado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación». A su vez, el artículo 183 del Reglamento general de los procedimientos, de 27 de julio de 2007, establece que el trámite de audiencia previo a la formalización del acta se iniciará «cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarias para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado». El acta, en consecuencia, solo se formaliza cuando la inspección estima concluido el procedimiento de comprobación por haber obtenido los medios de prueba que fundamentan la propuesta de regularización.

Por lo tanto, el artículo 253.1 de la LGT puede ser interpretado en el sentido de que la propuesta de liquidación vinculada a delito debe ser formalizada tan pronto como la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública; una vez apreciados los citados indicios, la Administración tributaria no podría continuar la tramitación del procedimiento de comprobación, debiendo limitarse a dictar la liquidación y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal; en apoyo de esta interpretación deben traerse a colación los peligros que acarrearía que la Administración continuara tramitando un procedimiento de comprobación cuando ya existen indicios de la existencia del delito. Pero en este caso puede ocurrir que cuando la Administración debe formalizar la propuesta de liquidación vinculada a delito no ha obtenido todavía los medios de prueba a que se refiere el artículo 183 del reglamento ya citado, y por lo tanto no puede dar por finalizado el procedimiento y formalizar el acta. Esto explicaría que el resultado de las actuaciones de comprobación no se reflejara en un acta, sino en una propuesta de liquidación. Como es obvio, las actuaciones de comprobación desarrolladas hasta ese momento deben ser suficientes para justificar la propuesta de liquidación. De lo contrario, sería aplicable el artículo 251.1 b) y la Administración debería abstenerse de practicar la liquidación.

Pero la norma general establecida por el artículo 253.1, según la cual la liquidación vinculada a delito no precisa un acta de inspección, sino que basta una propuesta de liquidación, resulta afectada por otros preceptos del mismo artículo 253. Por una parte, el artículo 253.3, y para el supuesto allí descrito, ordena que se practiquen dos liquidaciones de forma separada, para lo cual se formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito y un acta de inspección; pero el acta de inspección «comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito»; el precepto transcrito reconoce expresamente que los elementos en que se basa la propuesta de liquidación vinculada a delito aparecen también recogidos en el acta de inspección; ello significa que sobre los citados elementos la Inspección habrá obtenido los medios de prueba que justifiquen su inclusión en el acta. La formalización de una propuesta de liquidación vinculada a delito, separada del acta de inspección, no responderá al diferente alcance de las actuaciones de comprobación practicadas, sino a la necesidad de bifurcar un procedimiento que hasta ese momento se ha tramitado de forma unitaria.

Por otro lado, el artículo 253.2 establece que la inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, «procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda», que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo. El precepto transcrito admite diversas interpretaciones. Cabe entender que la retroac-

ción de las actuaciones inspectoras allí ordenada conlleva que la Administración practique las actuaciones complementarias de investigación que estime necesarias antes de formalizar el acta; ello presupone que las actuaciones de comprobación desarrolladas antes de formalizar la propuesta de liquidación vinculada a delito no eran suficientes para entender concluido el procedimiento inspector y en consecuencia redactar el acta; en apoyo de esta interpretación puede aducirse que el artículo 253.2 se remite a lo establecido en la propia LGT y su normativa de desarrollo para la tramitación del acta, y en concreto a la subsección 3.ª de la sección 2.ª del capítulo IV del título III para la terminación de las actuaciones inspectoras; podría incluso suceder que, una vez formalizada el acta, el órgano competente para liquidar ordenara completar el expediente mediante la práctica de las actuaciones complementarias, según establecen los artículos 156.3 b) y 157.4 para las actas de conformidad y de disconformidad, respectivamente. Pero el artículo 253.2 puede ser interpretado también en el sentido de que para la formalización del acta no es necesario realizar actuaciones complementarias de comprobación posteriores a la retroacción de actuaciones; en apoyo de esta interpretación puede alegarse que la remisión que el artículo 253.2 efectúa a las normas de la propia ley sobre la formalización del acta y la terminación de las actuaciones inspectoras se refiere solo a los aspectos formales del acta y su tramitación ulterior, pero no habilitan a realizar actuaciones de comprobación previas a la formalización del acta. En este caso, el acta se limitará a recoger los datos y medios de prueba que ya constaran previamente en la propuesta de liquidación; es obvio que una solución como la que parece desprenderse de este precepto solo tiene sentido si se considera que los datos y medios de prueba recogidos inicialmente en la propuesta de liquidación podían haber sido incorporados a un acta de inspección.

En suma, los apartados 2 y 3 del artículo 253 parecen apuntar a una solución distinta de la derivada del apartado 1. La propuesta de liquidación ya no se formularía inmediatamente después de la apreciación de los indicios de delito, sino cuando concluya la tramitación del procedimiento de comprobación. Por lo tanto, cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública continuará la tramitación del procedimiento de comprobación hasta su conclusión mediante la práctica de la liquidación vinculada a delito; solo tras este momento se pasará el tanto de culpa al órgano jurisdiccional o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. La peculiaridad estriba en que el resultado de las actuaciones de comprobación no se refleja en un acta de inspección, sino en una propuesta de liquidación. Aquí radica una de las principales innovaciones del nuevo régimen.

La solución establecida con carácter general por el artículo 253.2 difiere sensiblemente de la adoptada tanto por la normativa previa como por el artículo 251 para los casos en que no se practica liquidación vinculada a delito. Con la normativa anterior, el pase del tanto de culpa al órgano jurisdiccional, o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, se producía durante la tramitación del procedimiento de comprobación, antes de su finalización; por ello el artículo 32.5 del Reglamento sancionador de 15 de octubre de 2004, desarrollando en este punto el artículo 180.1 de la LGT entonces vigente, disponía que de no haberse apreciado la existencia de delito «la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación»; la normativa actual no alude a la continuación del procedimiento de comprobación y en su lugar ordena una retroacción de las actuaciones inspectoras que se traducirá en la sustitución de la propuesta de liquidación

por el acta y la notificación de la correspondiente liquidación. A su vez, el artículo 251, para los casos en que la Administración no practica liquidación vinculada a delito, dispone que el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente se producirá cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública; para este supuesto, la ley establece que la Administración se abstendrá de continuar la tramitación del procedimiento administrativo, que quedará suspendido, y que si el tribunal penal finalmente no aprecia la existencia de delito la Administración continuará las actuaciones en el plazo allí establecido; tanto la suspensión del procedimiento al pasar el tanto de culpa como su continuación al finalizar el proceso penal no apreciando delito únicamente pueden explicarse si se considera que al pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal no han concluido las actuaciones de comprobación.

La solución que se adopte en este punto condiciona la que debe prevalecer en otros aspectos de la ley. En concreto, el artículo 253.2, para los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, y el 257.2 c) para los supuestos en que finalmente el tribunal penal no aprecie delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, ordenan la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que se tramitará de acuerdo con lo establecido en la ley; como es obvio, la determinación del alcance de las actuaciones que puede llevar a cabo la Administración tributaria una vez que se ordene la retroacción de actuaciones dependerá de la solución que se haya adoptado en este punto.

Una vez que se ha pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, se pueden producir dos situaciones. Si el órgano judicial admite a trámite la denuncia o querrela se planteará todo un conjunto de cuestiones que serán examinadas posteriormente. Pero cabe también que el órgano jurisdiccional inadmita la denuncia; para este supuesto, el artículo 253.2 ordena en su primer apartado que «la inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo». La regulación adoptada por el artículo 253.2, para los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, es sustancialmente idéntica a la establecida por el artículo 257.2 c) para los casos en que en el proceso penal se dicte resolución firme no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. Para evitar reiteraciones, me remito a lo que se expondrá al analizar el citado artículo 257.2 c). Ello no obstante, el artículo 253.2 plantea alguna cuestión específica que debe ser abordada en este momento.

La norma contempla como supuesto de aplicación únicamente la inadmisión de la denuncia o querrela por la autoridad judicial; con tales términos parece que está aludiendo exclusivamente a lo que en el artículo 253.1 ha descrito como pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de la denuncia o querrela efectuada por el Ministerio Fiscal; pero no regula el supuesto en el cual el Ministerio Fiscal acuerda devolver el expediente a la Administración tributaria. El precepto ahora comentado pone de manifiesto la dispersión terminológica de la ley al regular el tránsito del procedimiento tributario de comprobación al proceso penal; la ausencia de

unificación terminológica resulta también patente en otros preceptos de la misma ley; así, el artículo 68.1 b), al regular la interrupción de la prescripción, menciona «por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal». La interpretación global y sistemática de la LGT permite por ello sostener que la inadmisión de la denuncia prevista en el artículo 253.2 comprende también la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Así parece desprenderse del párrafo tercero del número 2 del artículo 253, que al regular el plazo para finalizar el procedimiento fija como momento inicial la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal, lo que solo puede entenderse si se considera que la ley asimila la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal a la inadmisión de la denuncia o querrela por el órgano jurisdiccional.

La asimilación de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal a la inadmisión de la denuncia o querrela aparece también reconocida en el artículo 197 sexies.4 del Reglamento General de los procedimientos de gestión e inspección, según la redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre. Pero la norma reglamentaria ha introducido en este punto una precisión que puede resultar polémica al referirse a la «devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria». Se reconoce así abiertamente la posibilidad de que, una vez devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria pueda interponer la querrela ante la jurisdicción penal; en consecuencia, la mera devolución del expediente por el Ministerio Fiscal no sería asimilable a la inadmisión de la denuncia o querrela por el órgano jurisdiccional. La norma reglamentaria incurre en varios defectos.

En primer lugar, vulnera lo establecido por la ley. Es cierto que ningún precepto legal prohíbe expresamente que, tras la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria pueda presentar la querrela ante la jurisdicción penal; pero la ley contempla el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal y la remisión del expediente al Ministerio Fiscal como vías alternativas; por lo tanto, si la Administración tributaria opta por remitir el expediente al Ministerio Fiscal y este, tras el correspondiente estudio, acuerda su devolución a la Administración por entender que no cabe apreciar la existencia de delito, la Administración solo podrá continuar o iniciar el procedimiento tributario que corresponda, pero no podrá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Así parece desprenderse del párrafo tercero del artículo 253.2 que, al regular el plazo para finalizar el procedimiento, toma en consideración la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal. Por lo tanto, cuando el Ministerio Fiscal devuelva el expediente comenzará a computar el plazo para finalizar el procedimiento y este plazo no será interrumpido por la posterior interposición de la querrela por la Administración tributaria; la eventual interposición de la querrela por la Administración provocará por lo tanto el incumplimiento del plazo para finalizar el procedimiento con los efectos establecidos por la ley.

En segundo lugar, su interpretación plantea algunas cuestiones. En concreto, la norma reglamentaria permite que la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal vaya seguida de una «interposición de querrela» ante la jurisdicción competente; pero la ley, en diversos pasajes, entre ellos el artículo 253.2 ahora cuestionado, se refiere a la interposición de «denuncia o querrela»; cabe por

ello preguntarse si el precepto reglamentario solo permite que tras la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal la Administración interponga la querrela, pero excluye que presente la denuncia.

En tercer lugar, la regulación actual no aclara si el expediente remitido por la Administración tributaria al órgano jurisdiccional al interponer la querrela debe incluir el acuerdo del Ministerio Fiscal por el que se devuelve el expediente; parece lógico suponer que el citado acuerdo del Ministerio Fiscal formará parte del expediente, como también se incluirá el previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico previsto en el artículo 197 quater.3 a) del reglamento; la normativa actual posibilita que la Administración tributaria pueda interponer la querrela ante la jurisdicción penal pese a que exista un informe de la Abogacía del Estado y un acuerdo del Ministerio Fiscal en los que no se aprecie la existencia de delito.

En todo caso, y con independencia de los defectos apuntados, el precepto reglamentario plantea la cuestión de si, dada la naturaleza del delito contra la Hacienda Pública, tiene sentido que la Administración tributaria pueda interponer la querrela ante la jurisdicción competente con la opinión en contra del Ministerio Fiscal, máxime cuando la Administración ha optado previamente por la vía de remitir el expediente al citado Ministerio Fiscal en lugar de pasar el tanto de culpa directamente a la jurisdicción penal.

### III. OBJETO DE LA LIQUIDACIÓN. DEUDA TRIBUTARIA VERSUS CUOTA DEFRAUDADA

La regulación contenida en los artículos 250 y siguientes de la LGT no aclara con la debida precisión si la liquidación vinculada a delito debe determinar el importe de la deuda tributaria, tal y como resulte de las operaciones de regularización derivadas de la aplicación de la normativa tributaria, o la cuantía de la cuota defraudada a que se refiere el artículo 305 del Código Penal. No es necesario reproducir aquí los motivos por los que ambas magnitudes pueden no coincidir.

Algunos preceptos del Código Penal parecen presuponer que la liquidación previamente dictada por la Administración habrá determinado el importe de la deuda tributaria. Merece citarse el artículo 305.5, que en su apartado tercero dispone que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de «la deuda tributaria»; en la misma dirección, el artículo 305.6 permite que los jueces y tribunales impongan al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados siempre que antes de que transcurra el plazo allí establecido satisfaga «la deuda tributaria» y reconozca judicialmente los hechos. La acción de cobro y el pago a que se refieren ambos preceptos solo puede llevarse a cabo si con carácter previo se ha determinado el importe de la deuda tributaria, lo que solo ha podido tener lugar mediante la liquidación.

Pero la regulación de la LGT parece presuponer que la liquidación vinculada al delito no ha determinado el importe de la deuda tributaria, sino el de la cuota defraudada. En este sentido, el

artículo 253.1, en su apartado cuatro, prevé que la Administración dicte la liquidación vinculada al delito únicamente «cuando considere que la regularización precedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública»; por lo tanto, cuando de la regularización se desprende una cuota defraudada inferior a la prevista en el artículo 305 del Código Penal no se practicará la liquidación vinculada al delito, aunque la deuda tributaria exceda de dicha cuantía. Esta idea se ve asimismo reforzada por el artículo 253.3 a), que ordena incluir en la propuesta de liquidación vinculada a delito «todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo», lo que únicamente tiene sentido si se considera que su finalidad no es determinar la deuda tributaria sino la cuota defraudada. A su vez, el artículo 254.1, al atribuir «al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiera sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el título VI de esta ley», presupone que la cuota defraudada ya ha sido determinada en la previa liquidación vinculada al delito. Esta conclusión resulta reforzada por la norma sobre los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria; en concreto, el artículo 257.2 a), para el caso en que la cuantía defraudada determinada en el proceso penal difiera de la fijada en vía administrativa, ordena que la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de la ley deberá modificarse para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada; por lo tanto, a la postre la liquidación vinculada a delito va a determinar la cuota defraudada; conviene resaltar, a este respecto, que la modificación de la liquidación para ajustarla al contenido de la resolución judicial se lleva a cabo subsistiendo el acto inicial, según dispone el citado 257.2 a).

La solución es distinta cuando se produce la inadmisión de la denuncia o querrela o en el proceso penal no se aprecia delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, según disponen los artículos 253.2 y 257.2 c), respectivamente. En estos casos se producirá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en la propia ley y su normativa de desarrollo. La referencia a la formalización del acta que corresponda presupone que dicha acta contendrá «la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda», según ordena el artículo 153 d) de la LGT, en la que, por tanto, no se expresará la cuantía de la cuota defraudada, sino el importe de la deuda tributaria.

Conviene diferenciar, no obstante, según se trate de la inadmisión de la denuncia o querrela o de la finalización del proceso penal no apreciando delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. En el supuesto de la inadmisión de la denuncia o querrela, el artículo 253.2 no establece ningún condicionante específico a la actuación de la Administración tributaria; en concreto, no existe vinculación a los hechos que hayan podido considerarse probados por el juez penal. La liquidación que se va a dictar ahora no será una liquidación vinculada a delito, sino la liquidación que podemos considerar ordinaria prevista con carácter general por el artículo 101 de la LGT. La cantidad que se va a determinar en la nueva liquidación no es la cuota defraudada, como ocurría en la anterior liquidación vinculada a delito, sino la deuda tributaria. Todo ello significa que la Administración, al dictar la nueva liquidación, aplicará únicamente las normas tributarias que sean necesarias para efectuar la regularización de la situación tributaria del obligado,

pero no necesitará aplicar normas penales o procesales penales. En consecuencia, al dictar la nueva liquidación la Administración tributaria podrá apartarse de lo establecido en la previa vinculada a delito; en concreto, podrá considerar como hechos probados los que lo sean según las normas del procedimiento tributario, sin preocuparse de las normas sobre la prueba del proceso penal, y calificará con arreglo a los criterios tributarios, sin tener en cuenta la posible existencia del dolo.

Por el contrario, cuando el proceso penal finaliza mediante resolución firme que no aprecie delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, el artículo 257.2 c) ordena que al realizar las nuevas actuaciones inspectoras la Administración deberá tener en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados. Puede por ello ocurrir que la nueva liquidación deba basarse, en parte, en hechos comprobados por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de inspección, y en parte, en los hechos que el órgano judicial haya considerado probados; en este supuesto, y en la medida en que la nueva liquidación no se base en los hechos comprobados por la inspección, sino en los que el órgano judicial hubiese considerado probados, la cantidad determinada no será ni el importe de la deuda tributaria, tal y como resultaría de la regularización, ni el de la cuota defraudada, sino un híbrido o *tertium genus*. Este carácter mixto de la liquidación prevista en el artículo 257.2 c) se ve reflejado en las peculiaridades que respecto de su impugnación establece su apartado quinto; como regla general se dispone que la citada liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el título V de la ley, pero se matiza que no pueden impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

En todo caso, la necesidad de fijar en la liquidación vinculada a delito la cuota defraudada implica que la Administración deberá aplicar no solo las normas tributarias precisas para regularizar la situación del obligado, sino también normas penales y procesales penales; de manera especial, la Administración deberá apreciar si concurre el elemento subjetivo exigido por el artículo 305 del Código Penal y deberá aplicar las normas y criterios sobre la prueba que rigen en el proceso penal. Ello supone que la liquidación vinculada a delito, aunque sea un acto administrativo, es el resultado de aplicar no solo normas administrativas, tributarias en este caso, sino también normas penales y procesales penales.

De todo lo expuesto se desprende que el régimen jurídico de la liquidación vinculada a delito se aparta sustancialmente del establecido por la LGT para la liquidación ordinaria. El artículo 101.1 de la citada ley define la liquidación tributaria como el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias «y determina el importe de la deuda tributaria» o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar «de acuerdo con la normativa tributaria», circunstancias que no concurren en la liquidación vinculada a delito. A su vez, el artículo 106.1 de la LGT remite, para los procedimientos tributarios, a las normas que sobre valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil; cualesquiera que sean las críticas que merezca este precepto con carácter general, es lo cierto que la valoración de las pruebas que debe realizarse para dictar la liquidación vinculada a delito no puede ajustarse a lo previsto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En rigor, la práctica de la liquidación vinculada a delito no encaja en ninguna de las funciones que el artículo 5.2 de la LGT atribuye a la Administración tributaria y que condicionan la sistemática de la citada ley; no es una función de aplicación de los tributos, porque junto a las normas tributarias la Administración debe aplicar otras normas, penales y procesales, cuya aplicación compete originaria y definitivamente a otros órganos del Estado; es obvio que la liquidación vinculada a delito no se dicta ni en el ejercicio de la potestad sancionadora ni de la función revisora. Ello puede explicar que los redactores de la ley hayan creído conveniente llevar la regulación de la citada liquidación a un título nuevo y distinto del que regula la aplicación de los tributos; sucede, sin embargo, que la rúbrica del citado título, «actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», no es enteramente correcta porque, según se ha señalado, la práctica de la liquidación vinculada a delito rebasa el marco de la aplicación de los tributos.

#### IV. LA LIQUIDACIÓN EN EL PROCESO PENAL. SITUACIÓN JURÍDICA Y EFECTOS

La admisión de la denuncia o querrela obliga a analizar cuáles son los efectos que la liquidación vinculada a delito puede producir en el proceso penal, y en particular a determinar su eficacia probatoria. La norma fundamental está recogida en el artículo 741 de la LECrim.: «El tribunal, apreciando según su conciencia las pruebas practicadas en el juicio, ... dictará sentencia...», que consagra el principio de la libre valoración de la prueba.

Bajo la vigencia de la normativa anterior, la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8.B)–NFJ000802–, y sobre la eficacia probatoria en el proceso penal de las actas y diligencias, estableció que «el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie».

Con la normativa vigente, la Administración tributaria remite al juez penal no solo las diligencias formalizadas en el curso del procedimiento inspector incorporadas al expediente, sino también la liquidación vinculada a delito, que en principio y según el artículo 101.1 de la LGT ostenta la condición de acto resolutorio. Debe rechazarse, sin embargo, que la existencia de la liquidación vinculada a delito incremente la fuerza probatoria del expediente administrativo remitido al juez penal. Es obvio que el juez penal no está vinculado por el contenido de la liquidación vinculada a delito, lo que no impide, por supuesto, que la sentencia penal pueda basarse en los hechos y razonamientos recogidos en la liquidación administrativa. A efectos probatorios, lo relevante no es el acto de liquidación, sino las diligencias que se hayan cumplimentado a lo largo del procedimiento y que forman parte del expediente que se remite al juez penal; la liquidación vinculada a delito únicamente producirá efectos probatorios en la medida en que, según el artículo 102.2 c) de la LGT, exprese los hechos y elementos esenciales que la originan, hechos que deberán estar justificados en las correspondientes diligencias; por lo tanto, lo relevante de la

liquidación vinculada a delito a estos efectos no es su contenido resolutorio, sino el relato de los hechos que incorpora, que el precepto últimamente citado de la LGT engloba en la motivación. En todo caso, es obvio que la eventual eficacia probatoria de la liquidación vinculada a delito se limitará exclusivamente a los hechos en ella descritos, quedando al margen los fundamentos de derecho. En definitiva, la liquidación vinculada a delito producirá en el proceso penal los mismos efectos que con la regulación anterior se podían atribuir al informe de la Inspección.

La limitada eficacia que la liquidación vinculada a delito produce en el proceso penal queda confirmada por el artículo 254.1 de la LGT, y en particular por el inciso «... correspondiendo al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el título VI de esta ley». Por lo que ahora interesa, el inciso reproducido atribuye en exclusiva al juez penal la función de determinar la cuota defraudada; ello significa que el juez penal deberá determinar en la sentencia la cuota defraudada de forma directa y expresa, no aceptándose, por ejemplo, la determinación mediante remisión a lo que se haya establecido en la liquidación administrativa.

Las características del proceso penal explican que, a diferencia del contencioso, el juez penal no se pronuncie sobre la adecuación a Derecho de la liquidación vinculada a delito. Como ya se ha indicado, el juez penal puede incorporar a la sentencia los hechos y fundamentos de derecho en que se funda la liquidación vinculada a delito, o puede apartarse de ellos y considerar probados unos hechos y aplicar unos fundamentos de derecho distintos de los establecidos en la liquidación; pero la sentencia penal no contendrá pronunciamiento expreso sobre la legalidad de la liquidación. Todo ello, por supuesto, sin perjuicio de que la resolución que ponga fin al proceso penal produzca efectos sobre la liquidación vinculada a delito; pero estos efectos sobre la liquidación no serán declarados expresamente por el juez penal, sino por el órgano administrativo competente; analizaremos este punto con más detenimiento al exponer en un epígrafe posterior los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación administrativa, y de manera especial el régimen establecido en los apartados b) y c) del artículo 257.2 de la LGT.

## V. LA INIMPUGNABILIDAD DE LA LIQUIDACIÓN. EL PROBLEMA DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

Uno de los aspectos más polémicos del régimen jurídico de la liquidación vinculada al delito es, sin duda, su inimpugnabilidad en vía económico-administrativa y contenciosa. El artículo 254.1 dispone con toda rotundidad que «Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa...». Lo establecido por el precepto transcrito se completa con lo ordenado por la nueva disposición adicional décima de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a cuyo tenor «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a) de esta ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan res-

pecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma». Lo establecido para la liquidación vinculada a delito contrasta con lo dispuesto para la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito y la liquidación que se dicte como consecuencia de la finalización del proceso penal no apreciando delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, según disponen los artículos 254.2 y 257.2 c) de la ley.

No es necesario insistir aquí en la importancia que reviste el control judicial de la actuación de la Administración para la debida aplicación del Estado de Derecho. Además del derecho a obtener la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1, la Constitución establece en su artículo 106.1 que «Los tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican». A su vez, la impugnabilidad en vía administrativa y jurisdiccional de los actos de aplicación de los tributos es reconocida expresamente por el artículo 6 de la LGT.

Respecto del acto de liquidación en particular, el carácter esencial de su impugnabilidad se deduce con toda claridad del artículo 102.2 d) de la LGT. Es cierto que la indicación de los recursos que pueden ser interpuestos no constituye un elemento esencial del acto de liquidación, pero el mandato legal expresa claramente la importancia que se le atribuye a la impugnabilidad de la liquidación. Por lo demás, un repaso a las normas que la LGT dedica a las reclamaciones económico-administrativas pone de relieve que las liquidaciones, provisionales o definitivas, son el primero de la lista de actos reclamables, y en cierto sentido el prototipo de acto impugnabile en dicha vía.

La importancia de los recursos administrativos y jurisdiccionales contra la liquidación se acentúa todavía más, si cabe, en todos aquellos supuestos en que se adopta la llamada estructura lineal del procedimiento tributario, de tal manera que el único acto impugnabile es el acto de liquidación, en su condición de acto final, y en consecuencia no cabe impugnar los actos previos. En todos estos supuestos, la improcedencia del recurso contra el acto previo se justifica, precisamente, en la posibilidad de plantear las cuestiones que suscita ese acto al impugnar el acto de liquidación. Cabe por ello plantear si la inimpugnabilidad de la liquidación debería conducir a la reordenación de la lista de actos impugnables en vía administrativa y posterior contenciosa.

De la redacción literal del artículo 254.1 parece desprenderse que la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada a delito se vería compensada con la necesidad de practicar el ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal conforme a lo dispuesto por el artículo 257. Pero la tramitación del proceso penal, y el análisis que en él se efectúe de la liquidación vinculada al delito, no pueden compararse al enjuiciamiento que de la misma se lleve a cabo en la vía contencioso-administrativa.

Conviene tener presente que, como ya se ha indicado en un epígrafe anterior, en el proceso penal no tiene por qué existir un pronunciamiento expreso y formal sobre la previa liquidación administrativa vinculada a delito. A la citada liquidación le será aplicable la doctrina establecida en la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8.B), respecto de la eficacia probatoria de los actos y diligencias

tributarias en el proceso penal; la circunstancia de que ahora no se remita una mera diligencia o acta, junto con el expediente, sino un acto de liquidación, no afecta a su eficacia probatoria como prueba documental en el seno del proceso penal. En la declaración de hechos probados y en los fundamentos jurídicos, el juez penal podrá aceptar los hechos y razonamientos recogidos en la liquidación o apartarse de ellos, pero en la parte dispositiva de su resolución no aparecerá un pronunciamiento sobre la conformidad o no a Derecho de la mencionada liquidación, a diferencia de lo que para la sentencia del contencioso-administrativo disponen los artículos 70 y 71 de su ley reguladora.

Esta conclusión queda reforzada si se contempla lo dispuesto por el artículo 257 sobre los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria, y de manera especial su apartado 2 b) cuando en el proceso penal no se aprecia finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria. Para tal hipótesis se ordena que «la liquidación administrativa será anulada». Pero esta anulación no la llevará a cabo el órgano judicial de lo penal, que se limitará a declarar la inexistencia de la obligación tributaria y, en consecuencia, la inexistencia del delito, sino el órgano administrativo competente. Mientras no se produzca dicha declaración de nulidad por parte de la Administración, la liquidación seguirá existiendo formalmente aunque la obligación tributaria haya sido declarada inexistente.

Una vez establecida la inimpugnabilidad en vía administrativa y contenciosa de la liquidación vinculada a delito, cabe plantear si el juez penal puede hacer uso de la facultad prevista por el artículo 4 de la LECrim. y, en consecuencia, permitir que la cuestión prejudicial sea resuelta por el órgano de lo contencioso. En una gran parte de los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública la cuestión prejudicial de naturaleza administrativo-tributaria será determinante de la culpabilidad o la inocencia. Por lo tanto, el juez penal podrá optar en tales casos entre aplicar la regla general prevista en el artículo 3 de la ley últimamente citada, y en consecuencia resolver por sí mismo la cuestión prejudicial tributaria, o hacer uso de la facultad reconocida en el ya citado artículo 4 y, por lo tanto, suspender el procedimiento hasta que la cuestión sea resuelta por el órgano de lo contencioso.

Aunque en una primera aproximación pueda parecer paradójico, la nueva regulación introducida por la Ley 34/2015 facilita la aplicación del artículo 4 de la LECrim.; bajo la vigencia de la normativa anterior, la ausencia de un acto de liquidación tributaria impedía que, tal y como dispone el citado artículo 4 de la LECrim., las partes acudieran al tribunal de lo contencioso-administrativo para que resolviera la cuestión prejudicial; con el nuevo régimen, la existencia de un acto de liquidación elimina el citado obstáculo y, en consecuencia, facilita la aplicación de la figura de la cuestión prejudicial devolutiva. Por otra parte, y como no podía ser de otro modo, la ley reconoce la relevancia que para el pronunciamiento del juez penal se debe otorgar a la aplicación de las normas tributarias; en concreto, el artículo 257.2 b) contempla expresamente la posibilidad de que «en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria»; lo que el juez penal declara en este caso es la inexistencia de la obligación tributaria; una vez constatada la inexistencia de la obligación tributaria, carece de sentido analizar los restantes elementos que puedan ser determinantes del delito; por lo tanto, la constatación de la inexistencia de la obligación tributaria supone en este caso no un momento o fase del razonamiento del juez penal, sino el fundamento único de la no apreciación de la existencia del delito.

El pronunciamiento emitido en la vía penal, la inexistencia de la obligación tributaria y la consiguiente inexistencia del delito, será en este caso el resultado de aplicar exclusivamente normas tributarias. Las dudas sobre las facultades otorgadas al juez penal a este respecto se plantean, no obstante, porque la regulación de la liquidación vinculada a delito no ha modificado el sistema de la cuestión prejudicial tal y como aparece contemplado con carácter general en los artículos 3 y siguientes de la LECrim., sin embargo ha introducido algunos preceptos encaminados a excluir la aplicación del artículo 4 en estos casos. Deben analizarse especialmente el artículo 254.1 de la LGT y la nueva disposición adicional décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El artículo 254.1 de la LGT, tras disponer que frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de la ley no procede recurso o reclamación en vía administrativa, añade «... correspondiendo al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el título VI de esta ley». No es fácil determinar el alcance exacto del inciso transcrito. Puede entenderse que la norma reproducida no es sino una aplicación al caso concreto de la regla general establecida por el artículo 3 de la LECrim.; esta conclusión se vería reforzada porque el inciso comentado del artículo 254.1 aparecía en el texto del anteproyecto como un nuevo párrafo segundo en el artículo 3 de la LECrim.; pero así entendido, el precepto analizado no añadía en rigor nada nuevo.

Podría por ello entenderse que, cuando el artículo 254.1 dispone que corresponde al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, en puridad le está atribuyendo esta facultad en exclusiva, y por lo tanto pretende impedir que dicha facultad pueda ser también ejercitada por otros órganos, y en especial los órganos de lo contencioso-administrativo. Pero una interpretación como la expuesta es demasiado endeble; si el legislador pretendía que en los delitos contra la Hacienda Pública el juez penal no pueda hacer uso de la facultad reconocida en el artículo 4 de la LECrim. debía haberlo expresado así con toda claridad; se puede comprender que los redactores de la ley no hayan querido modificar el régimen general de las cuestiones prejudiciales tal y como aparece regulado en los artículos 3 y siguientes de la LECrim., introduciendo una norma específica para el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública; pero la seguridad jurídica reclama claridad en las normas; por lo tanto, en ausencia de una norma expresa que disponga lo contrario, se debe concluir que el artículo 4 de la LECrim. resulta también aplicable en los procesos por delito contra la Hacienda Pública. Por otra parte, la interpretación mencionada desconoce la naturaleza de las funciones que desempeñan el juez penal y el juez de lo contencioso si se aplica el artículo 4 de la LECrim. En un proceso por delito contra la Hacienda Pública, el juez de lo contencioso se limita a resolver la concreta cuestión que se le haya planteado, *v. gr.*, si una determinada partida tiene o no la consideración de gasto deducible, pero no determina ninguna cuota; será el juez penal quien determinará la cuota defraudada teniendo en cuenta, en su caso, la resolución que se haya dictado en vía contencioso-administrativa.

Mayor importancia cabe atribuir a este respecto a la nueva disposición adicional décima de la Ley de lo contencioso-administrativo, ya citada *supra*, que priva a los órganos de lo contencioso-administrativo de la facultad de juzgar los recursos que pudieran interponerse contra los

actos administrativos vinculados a los delitos contra la Hacienda Pública. Por lo tanto, la cuestión prejudicial de naturaleza tributaria determinante de la culpabilidad o de la inocencia, a que se refiere el artículo 4 de la LECrim., no podrá ser resuelta por el órgano de lo contencioso, y en consecuencia el juez penal deberá resolver por sí mismo dicha cuestión y no podrá hacer uso de la facultad que le reconoce el citado artículo 4 de la LECrim. La nueva disposición adicional décima de la Ley de lo contencioso mantiene en apariencia intacto el régimen general de la cuestión prejudicial, tal y como está regulado por los artículos 3 y siguientes de la LECrim., pero priva de eficacia al artículo 4 de la citada ley cuando se trata del delito contra la Hacienda Pública.

La drástica solución adoptada por la ley española en este punto contrasta con el enfoque más flexible del que es objeto este tema en derecho comparado, y del que constituye un buen ejemplo el parágrafo 396 de la Ordenanza tributaria alemana. La doctrina más acreditada reconoce que el fundamento de que el juez penal permita plantear en estos casos la cuestión prejudicial devolutiva radica en la naturaleza de las normas que regulan el tipo del delito contra la Hacienda Pública. Por lo común, y de ello es un buen ejemplo el artículo 305 del Código Penal, las normas reguladoras del tipo del delito contra la Hacienda Pública son normas penales en blanco, y en consecuencia necesitan ser completadas mediante la aplicación de las normas tributarias sustantivas; ello significa que el juez penal, para determinar si se ha cometido o no el delito contra la Hacienda Pública e imponer en su caso la pena correspondiente, se ve forzado a aplicar las correspondientes normas tributarias sustantivas o materiales. En el actual sistema de reparto de materias entre los diferentes órganos jurisdiccionales, se considera que los órganos de lo contencioso-administrativo disponen de una preparación más adecuada para interpretar y aplicar la norma tributaria.

Para adoptar la solución más adecuada no se deben establecer reglas o criterios rígidos y apriorísticos, sino atender a las circunstancias del caso concreto. El planteamiento de la cuestión prejudicial devolutiva puede ser especialmente aconsejable cuando las cuestiones tributarias a resolver revisten cierta complejidad, bien sea porque se trata de cuestiones nuevas sobre las cuales no exista una interpretación jurisprudencial consolidada, o porque se trate de cuestiones sobre las cuales existen pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios. Por el contrario, la conveniencia de plantear la cuestión prejudicial devolutiva será menor cuando la resolución de la cuestión tributaria no plantee excesivas dificultades, o cuando el juez penal deba abordar aspectos que no se reconducen a la mera interpretación de la norma tributaria; así ocurrirá, por ejemplo, cuando en el proceso penal no se discuta sobre la regularización tributaria en sentido estricto, sino sobre la concurrencia del elemento subjetivo o cuando la aplicación de las normas sobre la prueba del proceso penal conduzca a resultados distintos de los obtenidos en el seno del procedimiento tributario.

Los autores de la ley parecen reconocer la complejidad del tema ahora analizado cuando en los apartados b) y c) del artículo 257.2 distinguen según que la no apreciación en vía penal de la existencia del delito tenga su causa en la inexistencia de la obligación tributaria o en un motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. En el primer caso, y como ya se ha indicado anteriormente, el pronunciamiento emitido en la vía penal será el resultado de aplicar exclusivamente normas tributarias; en estos casos, el planteamiento de la cuestión prejudicial devolutiva puede estar especialmente indicado. Por el contrario, en el segundo caso, cuando la no aprecia-

ción del delito tenga su causa en un motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, será aconsejable ponderar la influencia de los diferentes elementos, tributarios y extratributarios, que determinan la adopción del citado pronunciamiento.

Al margen del supuesto específico contemplado por el artículo 4 de la LECrim., pueden existir otros casos en que el juez penal, al tramitar un proceso por delito contra la Hacienda Pública, deba esperar a que el órgano de lo contencioso-administrativo dicte la correspondiente resolución sobre algún asunto que tenga relevancia para apreciar la existencia del delito. En estos casos no se trata de diferir la cuestión al órgano de lo contencioso, como regula el artículo 4 de la LECrim., sino de que el juez penal espere la resolución del contencioso en el proceso ya iniciado. Con respecto al tipo delictivo previsto en el artículo 321 del Código Penal, el Tribunal Constitucional ha prestado especial atención a la situación que se produce cuando «en el momento de dictar la sentencia penal, se encontraba pendiente un proceso administrativo de cuyo resultado dependía la integración de la conducta prevista en el artículo 321 del Código Penal, toda vez que a través de él, y por el órgano jurisdiccional competente para dicho pronunciamiento, se había de determinar si el recurrente tenía derecho o no a que se le expidiera el correspondiente título oficial» (STC 30/1996, de 26 de febrero, FJ 6 –NCJ059880–). «Por ello que, encontrándonos ante "una cuestión prejudicial devolutiva con respecto a la cual se había incoado ya el pertinente proceso contencioso-administrativo, es claro que, de conformidad con lo dispuesto en dicha norma procesal, el tribunal no podía extender a este elemento del tipo su competencia (cual si de una mera cuestión incidental no devolutiva del artículo 3 LECrim. se tratara)". En este sentido tenía que haberse suspendido el procedimiento hasta que recayera Sentencia firme en el proceso administrativo» (STC 255/2000, de 30 de octubre, FJ 2 –NCJ051754–). Las consideraciones efectuadas respecto del artículo 321 del Código Penal son fácilmente trasladables al artículo 305 regulador del delito contra la Hacienda Pública. La cuestión puede plantearse cuando unos mismos hechos tengan relevancia en varios ejercicios y solo respecto de alguno se haya incoado el proceso penal; en tal hipótesis, si el particular impugna en vía contenciosa la regularización practicada respecto de periodos que no dan lugar al proceso penal, podrá ocurrir que el juez penal deba esperar a conocer la resolución que se dicte en vía contenciosa.

Con independencia de los supuestos anteriores, parece aconsejable que se suspenda el proceso penal cuando el juez o tribunal deba aplicar una norma cuya constitucionalidad esté planteada ante el Tribunal Constitucional, o sobre cuya interpretación haya pronunciamientos jurisdiccionales contradictorios pendientes de resolución ante el Tribunal Supremo. Razones elementales inducen a pensar que el juez penal no aplique una norma tributaria que puede ser declarada inconstitucional, o adopte una interpretación de la misma que sea desvirtuada posteriormente por el Tribunal Supremo.

## VI. EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN PENAL SOBRE LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO

Especial relevancia adquiere en la ordenación de la liquidación vinculada a delito la regulación de los efectos de la resolución judicial que ponga fin al proceso penal sobre la liquidación

tributaria y la consiguiente necesidad de ajustar, en su caso, la liquidación previamente dictada a la resolución por la que concluya el proceso penal. Del análisis del texto de la ley se deduce que el citado ajuste cumple dos funciones. Por una parte, y como se desprende del artículo 254.1, ya analizado, el mencionado ajuste viene a compensar la inimpugnabilidad en vía administrativa de la liquidación. Por otra, la exposición de motivos de la Ley 34/2015 contempla el ajuste final de la liquidación tributaria como uno de los aspectos en que se manifiesta la preferencia del orden penal.

El ajuste de la liquidación tributaria a lo que se determine finalmente en el proceso penal aparece regulado en el artículo 257. Distingue la ley a este respecto cuatro situaciones distintas. En puridad, solo existe ajuste cuando el proceso penal concluye con sentencia condenatoria que fija una cuota defraudada distinta de la determinada en la previa liquidación administrativa. Nada hay que ajustar, sin embargo, cuando la sentencia condenatoria fija una cuota defraudada idéntica a la determinada en la liquidación. A su vez, cuando en el proceso penal no se aprecie la existencia de delito el ajuste consistirá en la anulación de la liquidación vinculada a delito; la liquidación que pueda dictarse cuando tenga lugar la retroacción de actuaciones tras la finalización del proceso penal ya no será una liquidación vinculada a delito, pero estará parcialmente vinculada a la resolución penal. Analizaremos a continuación los diferentes supuestos contemplados por el artículo 257.2.

A) En el proceso penal se dicta sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determina una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa. Regulado en el artículo 257.2 a), primer párrafo. En este caso, según la ley, «no será necesario modificar la liquidación realizada». La expresión legal puede parecer equívoca. Cabe sostener que no solo no es necesario modificar la liquidación, sino que en puridad no es factible modificarla. Si ambas cantidades, la fijada en la sentencia y la determinada en la previa liquidación coinciden, no tiene sentido que la Administración modifique la liquidación previa. El artículo 999.2 de la LECrim., según la versión del anteproyecto, declaraba que en este supuesto la liquidación previa «quedará confirmada»; aunque la confirmación de la liquidación a que se refería el anteproyecto no coincide con la confirmación de los actos tributarios por sentencia judicial firme prevista en el artículo 213.3 de la ley, no debe haber obstáculo para aplicar el mandato del precepto últimamente citado, y en consecuencia entender que la liquidación vinculada a delito confirmada por la sentencia condenatoria no será revisable en ningún caso por la Administración.

La regulación del primer apartado del artículo 257.2 a) deja sin resolver una cuestión. La Ley 34/2015 ha introducido un nuevo párrafo c) en el apartado 4 del artículo 101 de la LGT, en el que se dispone que «en todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley». Pero una vez que concluye el proceso penal, si la cantidad determinada como cuota defraudada en la sentencia condenatoria coincide con la fijada en la liquidación tributaria, y en consecuencia esta última queda confirmada según preveía el anteproyecto, carece de sentido que la liquidación continúe revistiendo el carácter de provisional. Si la Administración ha dictado una liquidación con el carácter de vinculada al delito, dicha liquidación, girada inicialmente con la naturaleza de provisional, debería convertirse en definitiva tras la sentencia judicial; en consecuencia, debería ser aquí aplicable el artículo 101.3 b) de la LGT

y proceder a incorporar una norma que otorgara el carácter de definitiva a la citada liquidación. En la práctica, sin embargo, la cuestión revestirá escasa importancia; una vez que haya recaído sentencia condenatoria en el proceso penal la Administración tributaria no podrá modificar la liquidación dictada originariamente con el carácter de vinculada a delito; aunque esta liquidación continúe siendo provisional, su eficacia vinculante respecto de la Administración tributaria será similar a la que se atribuye a la liquidación definitiva.

B) El proceso penal concluye mediante sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, pero la cuantía defraudada que se determina en el proceso penal difiere, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa. La situación aparece prevista y regulada en los párrafos 2 a 5 del artículo 257.2 a). Aunque los apartados citados no lo dicen así expresamente, debe entenderse que lo en ellos establecido solo es aplicable cuando se ha dictado sentencia condenatoria; por el contrario, cuando el proceso penal concluya mediante sentencia absolutoria, y en la misma se fije una cuota defraudada distinta de la previamente determinada en la liquidación vinculada a delito, será de aplicación lo dispuesto por el apartado c) del artículo 257.2; en apoyo de esta interpretación pueden aducirse, sobre todo, consideraciones de índole sistemática, según las cuales la letra a) en sus diferentes apartados presupone la existencia de sentencia condenatoria, en tanto que los apartados b) y c) resultan aplicables cuando no hay sentencia condenatoria.

La situación contemplada por los párrafos 2 a 5 del artículo 257.2 a), sentencia condenatoria que fija una cuota defraudada distinta de la determinada previamente en la liquidación vinculada a delito, presenta una gran semejanza con la que se produce cuando se declara en vía administrativa o jurisdiccional la anulación parcial por motivos sustantivos de la liquidación impugnada. En estos casos caben dos posibles vías para proceder a la ejecución de la resolución anulatoria. En primer lugar, es posible anular la liquidación original y en su lugar dictar una nueva conforme a los fundamentos del fallo; en estos casos el acto originario es anulado para ser reemplazado por otro; la liquidación originaria es suprimida para que su lugar lo ocupe una nueva. Esta es la solución adoptada por el ordenamiento español; es cierto que el artículo 239.3 de la LGT contempla de manera expresa la posibilidad de que la resolución estimatoria anule el acto impugnado no solo de manera total sino también parcialmente; la anulación parcial supondría que el acto impugnado seguiría siendo válido en la parte no afectada por la anulación; por lo tanto, la nueva liquidación que se dicte en ejecución del fallo afectaría solo a lo anulado y dejaría intacto el acto impugnado en la parte que no haya sido anulado; pero el artículo 26.5 de la citada ley claramente presupone que la liquidación impugnada ha sido íntegramente anulada y en su lugar se ha dictado una nueva liquidación. Pero es posible también, en segundo lugar, que la ejecución de la resolución anulatoria se limite a modificar el contenido del acto impugnado pero manteniendo su forma y vigencia; el acuerdo de modificación no contiene, por lo tanto, una nueva regulación íntegra de lo tomado en consideración por el acto impugnado, sino que regula únicamente la parte en que modifica el contenido originario; para la parte no afectada por la resolución anulatoria, el nuevo acto se limita a reproducir el contenido del acto originario. Conviene matizar, sin embargo, que las diferencias entre ambas técnicas no son a veces tan radicales como a primera vista pudiera parecer; en ocasiones se declara que se dicta una nueva liquidación en sustitución de la anterior, pero se está pensando en una mera modificación de su contenido; esta conclusión queda reforza-

da cuando la nueva liquidación, además de incorporar lo que resulte del fallo anulatorio parcial, se limita a reproducir en lo demás el contenido de la primera liquidación.

Las semejanzas estructurales de ambas técnicas se ponen de manifiesto si se analizan los aspectos en que la opción por una u otra podría producir diversos efectos. Respecto de la recaudación, parece claro que la nueva liquidación que se dicte en ejecución de la anulada no constituye el único fundamento jurídico de la actividad recaudatoria; puede sostenerse, por el contrario, que la liquidación originaria anulada, en la parte no afectada por la causa de anulación, continúa prestando cobertura a la actividad recaudatoria realizada hasta ese momento. Por lo que concierne al alcance de la posible impugnación, debe concluirse que el recurso o reclamación que se interponga contra la nueva liquidación solo puede extenderse a la parte en que la misma, ejecutando la resolución anulatoria, modifique el contenido de la liquidación originaria, pero no podrá extenderse a la parte no afectada por la causa de anulación y que ha sido simplemente reproducida en la nueva liquidación.

Para el supuesto ahora analizado, sentencia condenatoria que fija una cuantía defraudada distinta de la determinada en vía administrativa, el apartado dos dispone que «la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de esta ley deberá modificarse. En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada». El sentido del inciso transcrito no ofrece dudas; se mantiene formalmente la liquidación administrativa pero se modifica su contenido para fijar como cuota defraudada la que se haya determinado en la sentencia penal. La ley se aparta en este punto de la solución habitualmente adoptada para ejecutar las resoluciones anulatorias y se decanta por la segunda de las técnicas mencionadas; ello explica que se utilice en este punto un concepto, modificación de la liquidación, ajeno a la terminología empleada por la misma ley al regular la revisión de los actos tributarios y la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Se explica así que los redactores de la ley hayan creído conveniente aclarar el concepto de modificación de la liquidación, disponiendo que en este caso «subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia». La citada fórmula parece extraída del inciso segundo del apartado tres del artículo 66 del Reglamento de revisión en vía administrativa de 13 de mayo de 2005; conviene subrayar, sin embargo, que el precepto reglamentario no emplea el término «modificación» y utiliza la fórmula citada para los supuestos en que la resolución deje inalterada la cuota tributaria, que constituye por lo tanto un supuesto distinto del contemplado por el párrafo segundo del artículo 257.2 a) de la ley. Al recurrir a la figura de la modificación, la ley diferencia la consecuencia establecida en este supuesto de la ordenada en los apartados b) y c) del mismo artículo 257.2, que implican la anulación total de la liquidación.

Como se ha indicado, la modificación de la liquidación implica la subsistencia formal del primitivo acto de liquidación y la mera alteración de su contenido; de esta manera se presta cobertura legal a las actuaciones de recaudación del acto originario de liquidación que se hayan realizado durante la tramitación del proceso penal; así lo recuerda de manera expresa el párrafo tercero del artículo 257.2 a) al disponer que la citada modificación «no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal». La

finalidad del precepto transcrito parece ser la de evitar que pueda prosperar la opinión que identifica en el nuevo acto el único fundamento jurídico para proceder a la recaudación.

Puede entenderse que existe una cierta contradicción entre la solución adoptada por el párrafo dos del artículo 257.2 a), ahora estudiado, y el pasaje de la exposición de motivos de la Ley 34/2015 en el que se afirma que «la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación». Según la exposición de motivos, bastaría que la Administración al rectificar la liquidación inicial respetara los hechos declarados probados en el proceso penal; en este caso, hubiera sido suficiente introducir una cláusula como la establecida en el artículo 257.2 c), que obliga a la Administración a tener en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, según exponremos posteriormente. Pero el párrafo 2 del artículo 257.2 a), al establecer la vinculación a la cuantía defraudada que se hubiera determinado en el proceso penal, va más allá de la mera vinculación a los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, sin duda para impedir que el ajuste que practique la Administración pueda ser impugnado en vía administrativa y contenciosa.

La ley define con precisión el contenido del acuerdo de modificación de la liquidación vinculada a delito. La Administración tributaria debe limitarse a rectificar la cuota determinada inicialmente en la liquidación y fijar en su lugar la establecida en la sentencia condenatoria como cuota defraudada. Se trata, por lo tanto, de una vinculación de grado máximo, que va más allá de la simple vinculación a los hechos considerados probados en la vía penal, tal y como dispone el apartado c) posterior, y que no deja margen alguno a la Administración ni para tomar en consideración otros hechos ni para introducir calificaciones o valoraciones jurídicas distintas de las aplicadas por el juez penal. En consecuencia, no será aquí aplicable lo dispuesto por el primer inciso del artículo 197.8 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección de 27 de julio de 2007, relativo a la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales; de una parte, porque la situación en que se encuentra la Administración tributaria al dictar el acuerdo de modificación previsto por el artículo 257.2 a) de la LGT no puede subsumirse en la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales a que alude el precepto reglamentario, que solo se refiere a resoluciones judiciales del orden contencioso-administrativo; de otra, porque para llevar a cabo la citada modificación de la liquidación vinculada a delito la Administración no necesita hacer uso de las amplias facultades que le concede el citado precepto reglamentario, entre las que destacan las previstas en el artículo 142 de la ley y la realización de actuaciones de obtención de información.

La terminología empleada por la ley siembra dudas sobre la naturaleza de las actuaciones que lleva a cabo la Administración tributaria en aplicación de este precepto; en concreto, no está claro cuál sea la naturaleza del acuerdo de modificación o rectificación de la liquidación vinculada a delito practicada por la Administración. De la regulación contenida en los párrafos 2 a 5 del artículo 257.2 a) parece desprenderse que el acto por el que se produce el ajuste a lo declarado en la sentencia no es un auténtico acto de liquidación. Como ya se ha indicado, el apartado dos

dispone que «subsistirá el acto inicial, que será rectificado»; a su vez, el apartado cuatro lo califica como «acuerdo de modificación». En una primera aproximación podría entenderse que la rectificación o modificación de una liquidación debería practicarse mediante otra liquidación. Es significativo, sin embargo, que la ley evite emplear el término liquidación para describir lo que denomina acuerdo de modificación. Además, el llamado acuerdo de modificación ha sido dotado de un régimen jurídico muy distinto del propio del acto de liquidación; así, el párrafo cuatro dispone que el acuerdo de modificación se trasladará no solo al obligado al pago, sino también y en primer lugar al tribunal competente para la ejecución; la regulación de la LGT en este punto es completada por el artículo 999 de la LECrim., según el cual la disconformidad del obligado al pago con la modificación llevada a cabo por la Administración se pondrá de manifiesto al tribunal competente para la ejecución que, previa audiencia de la Administración y del Ministerio Fiscal, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma y en este último caso indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación. Por lo tanto, ni la tramitación establecida para su formalización, ni la vía adoptada para su impugnación son los propios del acto de liquidación.

Por su parte, el tenor literal del citado artículo 999 de la LECrim. podría inducir a pensar que el acuerdo por el que la Administración modifica el contenido de la liquidación vinculada a delito es un acto de ejecución de la sentencia penal; el mencionado precepto encuadra el citado acuerdo de modificación «en la ejecución de sentencias por delito contra la Hacienda Pública», ordena que se dé audiencia a la «Administración ejecutante» y califica el trámite que se plantea ante el tribunal competente para la ejecución como «incidente». Es discutible, sin embargo, que el acuerdo de la Administración tributaria por el que se modifica el contenido de la liquidación vinculada a delito constituya en puridad un acto de ejecución de la sentencia penal. Basta comparar la regulación contenida en los ya citados artículos 257.2 a) de la LGT y 999 de la LECrim., con la establecida en los artículos 305.7 del Código Penal y la disposición adicional décima de la LGT, sobre la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil fijadas en la sentencia penal, para apreciar las profundas diferencias entre ambas regulaciones.

En todo caso, lo relevante no es la denominación o la calificación del citado acuerdo de modificación, su *nomen iuris*, sino su régimen jurídico, y en particular el cauce del que dispone el particular para oponerse al citado acuerdo; en este punto, la regulación establecida por el citado artículo 999 de la LECrim. no deja lugar a dudas; la disconformidad del obligado al pago frente al acuerdo de modificación se sustanciará ante el tribunal competente para la ejecución de la sentencia penal; se excluye de esta manera que el acuerdo de modificación pueda ser impugnado en la vía económico-administrativa y en la contenciosa. Por lo tanto, aunque el acuerdo de modificación de la liquidación vinculada a delito no sea, en rigor, un acto de ejecución de la sentencia penal, sin embargo a efectos de su impugnación se le trata como si lo fuera.

Respecto de la liquidación vinculada al delito y el posterior acuerdo de modificación previsto en este supuesto son también aplicables, *mutatis mutandis*, las consideraciones efectuadas en el epígrafe anterior sobre la naturaleza provisional de la liquidación y los efectos que sobre esa naturaleza produce la sentencia judicial.

El último párrafo del artículo 257.2 a) completa la regulación establecida para este supuesto disponiendo que «Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías». La referencia del inciso final al reembolso del coste de las garantías revela que la ley contempla también que la ejecución de la liquidación vinculada a delito ha sido suspendida. Sucede sin embargo que, a diferencia del primer párrafo del apartado a) y del apartado c), el precepto transcrito no incorpora norma alguna sobre la liquidación de los intereses de demora. Esta ausencia podría interpretarse como justificación de la improcedencia de los intereses de demora en este supuesto. No parece sin embargo que tal interpretación sea la más adecuada, sobre todo por las diferencias de trato que produciría respecto de las situaciones contempladas por el primer párrafo del apartado a) y el apartado c). Parece por ello más coherente entender que la ley ha incurrido en este punto en una laguna legal que deberá ser integrada mediante la aplicación analógica del apartado c) y del primer párrafo del apartado a), así como del artículo 26.5. Así parece entenderlo el artículo 197 sexies.2 b) del reglamento cuando ordena ajustar en este caso los intereses de demora; cuestión distinta es que la norma concreta que establece el precepto reglamentario, al incluir el periodo que transcurre desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querrela, no sea susceptible de crítica, como expondremos en un epígrafe posterior.

C) En el proceso penal no se aprecia finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria. Regulado en el artículo 257.2 b). Este supuesto es una muestra de la importancia que reviste la cuestión prejudicial en el delito contra la Hacienda Pública. Dispone la ley que en este caso «la liquidación administrativa será anulada». Como ya se ha indicado en un epígrafe precedente, al analizar la posición jurídica y efectos de la liquidación vinculada a delito en el proceso penal, la sentencia penal, en aplicación de la normativa tributaria, puede declarar la inexistencia de la obligación tributaria, pero no tiene por qué contener pronunciamiento alguno expreso sobre la liquidación previa; se sobreentiende por lo tanto que la anulación deberá ser dictada por la Administración tributaria; se tratará sin embargo de una anulación que puede considerarse como meramente formal porque, en rigor, la nulidad de la liquidación vendrá determinada por la resolución judicial que no haya apreciado delito por la causa mencionada. La declaración de la inexistencia de la obligación tributaria, efectuada en la resolución judicial, y la posterior anulación de la liquidación vinculada al delito, conllevan que sean aplicables las normas generales sobre devoluciones de ingresos y reembolso del coste de las garantías.

La causa por la que no se aprecia delito, en este caso la inexistencia de la obligación tributaria, conlleva no solo que la liquidación vinculada a delito sea anulada, sino también que la Administración tributaria no pueda practicar otra liquidación posterior sobre la misma obligación.

D) El supuesto más complejo es, sin duda, el contemplado por el artículo 257.2 c): el proceso penal concluye mediante resolución firme en la que no se aprecia delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. En este caso, y según el citado artículo, «procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta

de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta ley, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo». Según los párrafos 5 y 6 del citado apartado, el procedimiento concluirá con una nueva liquidación que se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria, sin perjuicio de algunas matizaciones que se expondrán posteriormente. La nueva liquidación ya no será una vinculada a delito sino una liquidación ordinaria, aunque su contenido esté parcialmente condicionado por la resolución penal; de la regulación comentada se desprende, asimismo, que la nueva liquidación cumplirá los requisitos establecidos en el artículo 101.3 a) y, por lo tanto, tendrá la consideración de definitiva.

La solución adoptada en este caso difiere sustancialmente de la establecida en los apartados anteriores. En el supuesto contemplado por los párrafos 2 y siguientes del apartado a), subsiste la inicial liquidación vinculada a delito pero su contenido es modificado para ajustarlo a la cuantía fijada en la sentencia penal condenatoria como cuota defraudada; por el contrario, en el caso regulado por el apartado c) se anula la liquidación vinculada a delito y, tras la retroacción de actuaciones, se dicta una nueva liquidación ordinaria, que únicamente estará vinculada a los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, pero que puede determinar una deuda tributaria distinta de la fijada en la sentencia penal. A su vez, en el supuesto tomado en consideración por el apartado b) se anula la liquidación vinculada a delito y, aunque la norma no lo diga así expresamente, de la misma se desprende que la Administración tributaria no puede practicar una nueva liquidación sobre la misma obligación; sin embargo, en la hipótesis del apartado c) la anulación de la liquidación vinculada a delito no impide que la Administración tributaria pueda practicar una nueva liquidación, esta vez con el carácter de ordinaria. La regla incorporada por el apartado c) es idéntica a la establecida por el artículo 253.2 para los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, con la salvedad de que el precepto últimamente citado no contempla la vinculación de la nueva liquidación a los hechos que se hayan considerado probados en el proceso penal.

La situación contemplada por el artículo 257.2 c) guarda una profunda semejanza con la que se produce cuando una resolución administrativa o judicial anula totalmente una liquidación por motivos sustantivos o materiales; en tal caso, y en principio, la resolución anulatoria no impide que la Administración tributaria pueda dictar un nuevo acto de liquidación, pero para ello deberá iniciar y tramitar un nuevo procedimiento de comprobación.

Los redactores de la ley, sin embargo, han optado en este caso por acudir a la figura de la retroacción de actuaciones para que la Administración tributaria dicte una nueva liquidación respetuosa con lo declarado en el proceso penal. La solución adoptada por la ley en este punto viene condicionada en buena medida porque, como ya se ha expuesto en un epígrafe precedente, la notificación de la liquidación vinculada a delito conlleva la finalización de las actuaciones de comprobación; ello impide que tras la finalización del proceso penal se pueda decretar la continuación del procedimiento inspector, como ocurría con la normativa anterior. Si la finalidad del artículo 257 es la de establecer los procedimientos para «ajustar» la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 a lo que se determine en el proceso penal, podría pensarse si no hubiera

sido más adecuado acudir a la normativa reguladora de la ejecución de sentencias o resoluciones para dictar la nueva liquidación; pero ello hubiera planteado, además de algunas dificultades de carácter práctico, la teórica de que, en rigor, la nueva liquidación no puede considerarse dictada en ejecución de la resolución que se haya adoptado en el proceso penal.

Pero el recurso a la figura de la retroacción de actuaciones plantea algunas cuestiones. Ante todo, la LGT contempla la retroacción de actuaciones como una consecuencia o efecto de la apreciación de defectos formales. Con diferencias de matiz, la idea central aparece plasmada en los artículos 239.3, apartado segundo, «cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal», y 150.7: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras...» La misma conclusión se extrae del artículo 66.4 del Reglamento de revisión en vía administrativa, de 13 de mayo de 2005: «... cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones...».

Es claro, sin embargo, que en el supuesto contemplado por el artículo 257.2 c) de la LGT no se ha producido un defecto formal. La aplicación del artículo 257.2 c) viene motivada porque, en un momento anterior, la Administración tributaria ha considerado que se había cometido un delito contra la Hacienda Pública, y esta apreciación inicial ha sido posteriormente rechazada en la vía judicial penal. Al actuar así, la Administración tributaria no ha incurrido en un defecto formal, sino en un error sustantivo o material. La conclusión anterior no se ve afectada porque la errónea apreciación de la existencia del delito haya condicionado la posterior tramitación del procedimiento. La existencia de una propuesta de liquidación y posterior liquidación vinculada a delito no es, en sí misma, un defecto formal, sino expresión de un error material o sustantivo.

La conexión entre la retroacción de actuaciones y la apreciación de un defecto formal determina que las actuaciones se retrotraigan al momento en que se produjo el defecto formal; así lo dispone expresamente el ya citado apartado 2 del artículo 239.3 de la LGT. Ante la ausencia de un defecto formal en el supuesto allí contemplado, el artículo 257.2 c) ordena que las actuaciones inspectoras se retrotraigan «al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta ley». La decisión adoptada por la ley se justifica porque la propuesta de liquidación vinculada a delito habrá sido el primer acto del procedimiento de inspección en que se pone de manifiesto la apreciación por la Administración tributaria de la existencia de un delito contra la Hacienda Pública, lo que habrá determinado la posterior tramitación del procedimiento. Por las razones que se han indicado es evidente, sin embargo, que la citada propuesta de liquidación no constituye el momento en que se ha producido el defecto formal.

Pertenece a la esencia de la retroacción de actuaciones que se proceda a la anulación del acto cuestionado. Así se desprende con toda claridad del apartado 2 del artículo 239.3 de la LGT y del artículo 66.4 del Reglamento de revisión. En rigor, puede afirmarse que la anulación del

acto constituye el presupuesto lógico de la retroacción de actuaciones. La reapertura del procedimiento que conlleva la retroacción de actuaciones únicamente tiene sentido si se ha anulado el acto impugnado para que en su lugar se dicte otro distinto.

Es significativo, por lo tanto, que el artículo 257.2 c) guarde silencio sobre la anulación de la liquidación; el silencio de la ley resulta especialmente llamativo porque el apartado b) del mismo artículo 257.2, para el supuesto de que en el proceso penal no se aprecie finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, ha dispuesto de forma expresa que «la liquidación administrativa será anulada». La interpretación conjunta y sistemática de ambos preceptos suscita algunas cuestiones. En una primera aproximación podría entenderse, sobre la base de una interpretación *a contrario sensu*, que en el supuesto contemplado por el artículo 257.2 c) no procede la anulación de la liquidación vinculada a delito. Pero un examen más detenido debe conducir a la solución opuesta. Los apartados b) y c) del artículo 257.2 regulan situaciones sustancialmente idénticas; en ambos casos el proceso penal concluye sin apreciar la existencia de delito. Las diferencias afectan únicamente a la causa por la que no se aprecia la existencia de delito. La aplicación coherente del principio de igualdad obliga a determinar en qué medida los elementos comunes y las diferencias en ambos supuestos pueden condicionar su régimen jurídico. Las diferencias apuntadas pueden justificar algunos aspectos de la tramitación ulterior; parece claro que si en el proceso penal se ha declarado la inexistencia de la obligación tributaria, la Administración no podrá dictar una liquidación posterior; si por el contrario en el proceso penal se reconoce, implícita o explícitamente, la existencia de la obligación tributaria, aunque no se aprecie delito por otra causa, nada impide que la Administración pueda dictar una liquidación posterior sobre esa obligación tributaria. Pero estas diferencias carecen de la suficiente entidad como para justificar que se otorgue un diferente trato a la liquidación originariamente dictada; si el proceso penal concluye no apreciando delito, cualquiera que sea la causa, es obvio que no puede existir la liquidación vinculada a delito y por lo tanto la dictada originariamente con tal carácter debe ser necesariamente anulada; como este pronunciamiento no le corresponde efectuarlo al juez penal, según hemos expuesto en un epígrafe anterior, será la Administración tributaria la que deba proceder a la citada anulación como paso previo a la retroacción de actuaciones. Cuestión distinta será, como ya se ha indicado, la tramitación posterior a dicha anulación.

Esta interpretación queda confirmada porque el apartado cuarto del artículo 257.2 c), al regular el cómputo de los intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento, se refiere de forma expresa a «la liquidación anulada». La contradicción en el seno del apartado c) puede explicarse por las vicisitudes de la elaboración y tramitación de la ley. El anteproyecto contenía una regulación del artículo 257.2 c) idéntica a la actual, excepto en su apartado cuarto relativo al cómputo de los intereses de demora que difería de la actual y no contenía referencia alguna a la liquidación anulada. Durante la tramitación posterior se modificó el citado apartado cuarto adaptándolo a la regla establecida en el artículo 26.5 de la LGT sobre el cómputo de los intereses de demora, lo que provocó la incorporación de la referencia a la «liquidación anulada».

Una vez constatado que la resolución judicial provoca la anulación de la liquidación vinculada a delito, procede analizar a continuación cuáles son los efectos que a su vez origina dicha

anulación; en concreto, se trata de determinar si la anulación de la liquidación determina por sí misma la devolución de los ingresos efectuados y el reembolso del coste de las garantías o si la devolución y el reembolso solo tendrán lugar cuando se dicte la nueva liquidación consecuencia de la retroacción de actuaciones. La cuestión se plantea porque el artículo 257.2 c) tampoco regula expresamente este punto.

El artículo 257.2 b), para el caso de que en el proceso penal no se aprecie la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, no solo ordena que la liquidación administrativa será anulada, según se ha examinado, sino que dispone además que serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. Por el contrario, el artículo 257.2 c) omite toda referencia a las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. El silencio de la ley en este punto podría ser interpretado como expresión de la intención del legislador de que las devoluciones de ingresos y reembolso del coste de las garantías solo se produzcan cuando se dicte la nueva liquidación que sea consecuencia de la retroacción de actuaciones.

No es esta, sin embargo, la tesis que debe prevalecer. Una vez establecido que la resolución judicial que no aprecia delito determina la nulidad de la liquidación originaria, esta declaración de nulidad debe producir todos los efectos que le son propios, y entre ellos la devolución de los ingresos efectuados y el reembolso del coste de las garantías. La anulación de la liquidación vinculada a delito convierte en indebidos a los ingresos que se hayan efectuado en su ejecución. La devolución de tales ingresos no es sino una consecuencia o efecto de la anulación del acto que le prestaba cobertura. El repetidamente citado artículo 257.2 b) expresa con toda claridad la relación existente entre la anulación de la liquidación y las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. Esta interpretación queda corroborada por el ya citado artículo 66.4 del Reglamento de revisión que, para el supuesto de que se ordene la retroacción de actuaciones, dispone no solo que se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa del anulado, sino que también, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas; la devolución de las cantidades ingresadas no es, en última instancia, sino el efecto de la retroacción de actuaciones.

El sentido del citado artículo 66.4 del Reglamento de revisión resalta todavía más si se le compara con el último párrafo del artículo 66.3 del mismo reglamento; se dispone en este último precepto que cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de la LGT, precepto este último que a su vez se remite a los casos en que proceda la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la ley; en este caso la compensación y eventual devolución de lo ingresado se producirá cuando se dicte la nueva liquidación; pero esta norma solo es aplicable, según establece el párrafo primero del artículo 66.3, cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado; en tal caso, la nueva liquidación no se dicta como consecuencia de la retroacción de actuaciones, sino en ejecución de la resolución administrativa o judicial anulatoria, lo que justifica que se le aplique la norma del artículo 26.5 de la ley. De lo expuesto se deduce que el artículo 66 del Reglamento de revisión diferencia claramente los supuestos de anulación

por motivos sustanciales que darán lugar a que la nueva liquidación se dicte en ejecución de la resolución o sentencia anulatoria, en su apartado 3, y la retroacción de actuaciones en la cual la nueva liquidación no se dicta en ejecución de la resolución o sentencia anulatoria, en el apartado 4; en el primero ordena que la compensación se produzca cuando se dicte la nueva liquidación, en tanto que en el segundo la devolución de lo indebidamente ingresado es consecuencia directa de la anulación de la liquidación originaria.

En consecuencia, y aunque el artículo 257.2 c), excepto el ya citado párrafo cuarto, guarde silencio sobre este punto, debe entenderse que también en este supuesto se producirá la anulación de la liquidación vinculada a delito, lo que en pura lógica determinará la devolución de los ingresos efectuados y el reembolso del coste de las garantías.

El recurso a la figura de la retroacción de actuaciones plantea asimismo dudas sobre el alcance de las actuaciones que puede practicar la Administración tributaria. La propia esencia de la retroacción de actuaciones, así como la circunstancia de que se tome en consideración el momento en que se ha producido el defecto formal, explican que la Inspección pueda practicar nuevas actuaciones complementarias de las que llevó a cabo en su momento. La jurisprudencia ha distinguido los supuestos en que la estimación del recurso se produce por razones de fondo, en cuyo caso la inspección de los tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, y aquellos otros en que la anulación se dicta por razones de forma generadoras de indefensión en los que deben practicarse nuevas actuaciones. La posibilidad de practicar nuevas actuaciones se erige así en elemento diferencial entre la mera ejecución de resoluciones o sentencias anulatorias y la retroacción de actuaciones.

Pero esta idea se compadece mal con el mandato de retrotraer las actuaciones al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de la ley. De la lectura de los dos primeros apartados del artículo 257.2 c) se deduce que la Administración tributaria deberá limitarse, en estos casos, a anular y dejar sin efecto la propuesta de liquidación que se dictó en su momento y formalizar en su lugar el acta que corresponda; para formalizar el acta, la Administración tributaria deberá tener en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, pero no podrá realizar posteriores actuaciones de comprobación. Esta conclusión se ve reforzada por varias razones: a) en primer lugar porque, como ya se ha expuesto en un epígrafe precedente, en el momento de dictar la citada propuesta de liquidación ya habían concluido las actuaciones de comprobación propiamente dichas; la solución que se adopte ahora debe ser, por lo tanto, coherente con la que se adoptó al examinar el lugar de la liquidación vinculada a delito en el seno del procedimiento de comprobación; la solución sería naturalmente distinta si, como ocurría en la legislación anterior, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal se hubiera producido durante la tramitación del procedimiento de inspección y antes de su finalización mediante el acta y la liquidación; b) en segundo lugar porque, como ya se ha indicado, el defecto en que ha incurrido la liquidación vinculada a delito no es de carácter formal o procedimental, sino sustantivo o material; para corregir el citado defecto no se requiere, por lo tanto, realizar nuevas actuaciones de comprobación, sino dictar un nuevo acto de liquidación cuyo contenido se ajuste a lo fijado en la resolución judicial.

Sin embargo, la ley deja abierta la posibilidad de que en algún caso puedan practicarse nuevas actuaciones. El inciso final del apartado primero del artículo 257.2 c) dispone que el acta «se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo»; a su vez, el apartado segundo del citado precepto ordena que «la terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la subsección 3.ª de la sección 2.ª del capítulo IV del título III de esta ley». Dentro de tal bloque normativo se encuentran los artículos 156.3 b) y 157.4 que, para las actas de conformidad y disconformidad respectivamente, prevén que el órgano competente para liquidar, una vez formalizada el acta y antes de dictar el acto de liquidación, ordene la práctica de actuaciones complementarias.

El recurso a la figura de la retroacción de actuaciones conlleva que el apartado tercero del artículo 257.2 c) disponga que «El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta ley o en seis meses, si este último fuera superior». El precepto transcrito reproduce lo dispuesto por el artículo 150.7 de la ley. Al establecer el mismo régimen, los redactores de la ley han desconocido las diferencias que existen entre la retroacción de actuaciones prevista en el artículo 150.7 y la contemplada en el 257.2 c). En el supuesto regulado en el artículo 150.7, las actuaciones se retrotraen al momento en que se ha producido el defecto formal, lo que en la generalidad de los casos habrá tenido lugar con anterioridad a la formalización del acta; ello explica que se establezca el plazo mínimo de seis meses para finalizar el procedimiento. Por el contrario, y como ya se ha señalado, en el supuesto regulado por el artículo 257.2 c) la Administración tributaria se limita a reemplazar la propuesta de liquidación por la formalización del acta que corresponda, en la que se tendrán en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, y a practicar y notificar la liquidación que corresponda, sin que deba realizar actuaciones complementarias; puede por ello concluirse que, comparado con el fijado en el artículo 150.7, el plazo mínimo de seis meses establecido en el artículo 257.2 c) es excesivo y no tiene en cuenta las peculiaridades de la retroacción de actuaciones ordenada por el precepto últimamente citado.

La ley ordena que los nuevos actos se dicten «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados». El fundamento de esta vinculación puede ser controvertido. Por una parte, la atribución al juez penal de la facultad de determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, efectuada de manera expresa por el artículo 254.1 de la LGT, no es sino una aplicación al caso concreto de la regla general establecida en el artículo 3 de la LECrim., que atribuye al tribunal penal la competencia para resolver las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales. Pero en tal caso debería ser aplicable el inciso del citado artículo 3 de la LECrim., que precisa que la competencia para resolver la cuestión prejudicial se atribuye al tribunal penal «para solo el efecto de la represión». Ello significa que la Administración tributaria al dictar la nueva liquidación, y los órganos de lo contencioso al resolver los recursos que se interpusieran contra la liquidación, no deben estar vinculados a lo resuelto en el proceso penal. Por otra, el artículo 257.2 c) no regula la relación entre el proceso penal y el procedimiento sancionador tributario, sino únicamente los efectos de la resolución penal sobre el procedimiento de comprobación tributario, por lo que su contenido queda al margen de las exigencias del principio *non bis in idem*. En el ánimo del legislador ha podido pesar,

además de la inercia, la conveniencia de aplicar la conocida doctrina del Tribunal Constitucional según la cual unos mismos hechos no pueden existir y no existir para los órganos del Estado; se pretende en definitiva evitar las contradicciones que pueden existir, al menos en el relato fáctico, entre la resolución que se haya dictado en la vía penal y las que posteriormente se adopten en la vía administrativa y en su caso contenciosa. La cuestión no es fácil de resolver porque el ordenamiento ha establecido principios y reglas sobre la prueba distintos según se trate del procedimiento tributario o del proceso penal.

Sobre el alcance de la vinculación de la nueva liquidación a la resolución del proceso penal, el artículo 257.2 c) establece que las nuevas actuaciones inspectoras se practicarán «teniendo en cuenta» los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados. La interpretación histórica del precepto no permite extraer conclusiones unívocas. La fórmula empleada por la ley se aparta de los precedentes legislativos. El artículo 77.6 de la LGT, en su versión de 1985, ordenaba continuar el expediente «en base a» los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. La versión de 1995 introdujo una ligera modificación, «con base en» los hechos que los tribunales hayan considerado probados. Por su parte, el artículo 180.1 de la LGT, en su versión de 2003, introdujo la fórmula «de acuerdo con» los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. Cabe plantear la duda de si los distintos términos empleados ponen de manifiesto un diferente grado de vinculación a la resolución judicial; podría entenderse que la expresión «teniendo en cuenta» permite que la Administración tributaria pueda fundamentar la nueva liquidación en otros hechos, distintos de los fijados en el proceso penal, siempre y cuando esos nuevos hechos no entren en contradicción con los establecidos en el proceso penal; por el contrario, la expresión «de acuerdo con los hechos» parece sugerir que la Administración tributaria debe limitarse a trasladar a la nueva liquidación los hechos fijados en el proceso penal y, en consecuencia, no puede introducir hechos nuevos; de prosperar esta interpretación, podría concluirse que la fórmula actual es más laxa que la adoptada en 1985; ello podría explicarse porque la versión de 1985 regulaba los efectos de la resolución judicial sobre el procedimiento sancionador tributario, en tanto que el artículo 257.2 c) vigente regula los efectos de la resolución judicial únicamente sobre el procedimiento inspector y el nuevo acto de liquidación quedando al margen los efectos sobre el procedimiento sancionador.

Tampoco la interpretación sistemática de la norma, al ponerla en conexión con otros preceptos de la ley, permite extraer conclusiones claras. Tanto el artículo 250.2 en su párrafo cuarto como el 251.2 en su párrafo dos, referidos ambos a la conexión entre el proceso penal y el procedimiento sancionador, utilizan la fórmula «de acuerdo con los hechos» que los tribunales hubieran considerado probados. Parece por lo tanto que la ley utiliza expresiones distintas según se trate de describir los efectos del proceso penal sobre el procedimiento sancionador o sobre el inspector; esta interpretación corroboraría la idea de que la vinculación a los hechos fijados en el proceso penal es más estricta cuando se trata del procedimiento sancionador que cuando se tramita el procedimiento inspector. Pero esta conclusión queda desvirtuada porque el artículo 251.3, referido esta vez a las actuaciones en general de la Administración tributaria, vuelve a utilizar la expresión «de acuerdo con los hechos». La ley, por lo tanto, utiliza en el artículo 251 la misma expresión para designar los efectos de los hechos fijados en el proceso penal sobre el procedimiento sancionador y sobre el inspector, expresión que, como se ha expuesto, no coinci-

de en su literalidad con la empleada por el artículo 257.2 c). Ante la diversidad de los términos empleados en los artículos 257.2 c), de una parte, y 250.2 y 251.2 y 3, de otra, caben dos posibles interpretaciones. Se puede entender, en primer lugar, que los redactores de la ley han utilizado conscientemente los términos «teniendo en cuenta» y «de acuerdo con» como sinónimos. Pero cabe sostener, en segundo lugar, que el uso de los citados términos no ha sido deliberado; se trataría de un caso más de dispersión terminológica reveladora de la escasa calidad técnica de la ley.

Parece oportuno entender, por lo tanto, que la nueva regulación no ha alterado el grado de vinculación de la nueva liquidación a los hechos considerados probados por la resolución judicial. En consecuencia, continuará siendo aplicable la doctrina jurisprudencial que modula la vinculación en función del sentido del pronunciamiento judicial y que restringe la vinculación de la Administración a los hechos declarados probados en el proceso penal. Por el contrario, cuando el tribunal penal constata simplemente que un hecho no se ha probado, la Administración no queda vinculada y podrá hacer uso de los medios de prueba específicos del procedimiento tributario y, en su caso, acreditar la realidad de tal hecho a efectos tributarios; las diferentes normas y principios sobre la prueba que rigen en ambos procedimientos posibilitan que un hecho no considerado probado en el proceso penal pueda serlo en el procedimiento tributario.

Esta doctrina era plenamente coherente con la regulación anterior. Una vez concluido el proceso penal mediante sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento, la Administración continuaba la tramitación del procedimiento tributario, que había quedado interrumpida al pasar el tanto de culpa al órgano judicial; en el marco de la continuación del procedimiento podían realizarse actividades probatorias tendentes a completar las previamente realizadas en el proceso penal. Pero su aplicación a la normativa actual plantea algunas dudas. Como ya se ha indicado, tras la finalización del proceso penal las actuaciones se retrotraen al momento en que se formuló la propuesta de liquidación vinculada a delito para formalizar en su lugar el acta de inspección, lo que impide que la Administración pueda practicar nuevas actuaciones encaminadas a probar hechos que han sido considerados no probados en la vía penal; los únicos hechos que podrán considerarse probados en vía administrativa y ser declarados no probados en el proceso penal serán los que fueron objeto de prueba en el procedimiento de comprobación antes de dictar la liquidación vinculada a delito y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal; pero en tal caso se tratará de hechos cuya prueba no habrá sido aceptada expresamente en el proceso penal, lo que debería dar lugar a una consideración más detenida.

En todo caso, si el tribunal penal declara inexistente un hecho, la Administración deberá respetar la declaración de que se entiende probado que ese hecho no se ha producido y, por lo tanto, no podrá ser considerado probado en el procedimiento tributario.

La vinculación de la Administración tributaria, al dictar la nueva liquidación, se ciñe a «los hechos» que el órgano judicial hubiese considerado probados. En consecuencia, la Administración no está vinculada a la interpretación de la norma o las calificaciones jurídicas llevadas a cabo por el órgano judicial. La solución puede ser algo más compleja respecto de algunos aspectos de la aplicación de la norma; en concreto, la valoración de un bien o servicio puede ser considerada

como una cuestión de hecho o de derecho según las circunstancias del caso concreto. Ello puede ocasionar que, en algunos supuestos, la nueva liquidación que dicte la Administración tributaria tras la retroacción de actuaciones determine una deuda tributaria superior a la cuota defraudada fijada en la originaria liquidación vinculada a delito y a la establecida en la sentencia penal.

La delimitación de las resoluciones judiciales que vinculan a la Administración tributaria a respetar los hechos que en ellas se consideren probados suscita algunas cuestiones. Con carácter general, el primer párrafo del artículo 257.2 c) menciona las resoluciones firmes que no aprecien delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. Ello permitiría incluir no solo la sentencia absolutoria sino también los autos de sobreseimiento. Pero la jurisprudencia ha sostenido de manera reiterada que el auto de sobreseimiento provisional no contiene declaración de hechos probados y, por lo tanto, no puede producir efecto vinculante sobre el procedimiento tributario; a su vez, los supuestos de inadmisión de la denuncia o querrela reciben un tratamiento específico en el artículo 253.2; por lo tanto, el artículo 257.2 c) se refiere a la sentencia absolutoria y al auto de sobreseimiento libre.

Sucede, sin embargo, que el apartado quinto del citado artículo 257.2 c) establece que la nueva liquidación que se dicte se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el título V de la ley, pero dispone que «no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial». De donde podría desprenderse, *a contrario sensu*, que podrán impugnarse los hechos considerados probados en el auto de sobreseimiento libre. Pero esta conclusión, que introduce una diferencia sustancial según que los hechos hayan sido considerados probados en una sentencia absolutoria o en un auto de sobreseimiento libre, no parece coherente. De una parte, porque constituye un lugar común en la doctrina y la jurisprudencia la equiparación del auto de sobreseimiento libre a la sentencia absolutoria penal, hasta tal punto que en ocasiones se le ha considerado como una sentencia absolutoria anticipada que pone fin de forma definitiva al proceso penal y produce el efecto de cosa juzgada equiparable a la sentencia. De otra, porque quiebra la relación existente entre la vinculación de la liquidación a la resolución judicial y los límites a la impugnabilidad de la liquidación; la inimpugnabilidad de la liquidación en este punto es la consecuencia de la vinculación a los hechos declarados probados en la resolución judicial; la redacción literal del párrafo quinto del artículo 257.2 c) conduciría a que la Administración esté vinculada a los hechos considerados probados en el auto de sobreseimiento libre y, sin embargo, el particular pueda impugnar la liquidación también en este punto.

El sentido de la limitación comentada, al disponer que no puedan impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial, es claro; se trata de respetar la competencia del juez penal y de evitar las posibles contradicciones que de otro modo podrían producirse entre la sentencia penal y la dictada por el juez de lo contencioso. Puede ocurrir, sin embargo, que el particular entienda que la liquidación dictada por la Administración tributaria tras la retroacción de actuaciones no ha tenido en cuenta los hechos considerados probados en la resolución judicial; en este caso será aplicable la regla general y, por lo tanto, la competencia para conocer de la reclamación corresponderá en primer lugar a los tribunales económico-administrativos y posteriormente a los tribunales de lo contencioso.

## VII. INTERESES DE DEMORA

La regulación de los intereses de demora ocupa una posición fundamental en el régimen jurídico de la liquidación vinculada a delito. Como ya se ha indicado, la finalidad de la citada liquidación es la de posibilitar que se proceda a la recaudación de la deuda tributaria mientras se tramita el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública; pero esta función se vería notablemente limitada si el particular pudiera obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación y la mencionada suspensión no conllevara el devengo de intereses de demora. La regulación concreta de los intereses de demora presenta, sin embargo, algunos aspectos polémicos.

La ley contempla los intereses de demora en varios pasajes. El artículo 257.2 a) en su párrafo primero prevé que se liquiden intereses de demora, pero no establece normas sobre su cuantificación; el artículo 197 sexies.2 a) del reglamento suple en parte esta carencia y determina que: «Entre esos intereses de demora, se exigirán los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querella»; la norma reglamentaria se refiere específicamente a un periodo de tiempo contemplado también por el artículo 257.2 c) y que analizaremos al comentar este precepto. Por su parte, los párrafos segundo y siguientes del citado apartado a) no contemplan la liquidación de los citados intereses, según se ha expuesto en un epígrafe precedente; de nuevo la norma reglamentaria suple la carencia de la ley incorporando en su artículo 197 sexies.2 b) un precepto similar al establecido en el apartado a).

La norma fundamental sobre los intereses de demora aparece en el párrafo cuarto del artículo 257.2 c) en los siguientes términos: «Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación». La norma transcrita es similar a la establecida en el párrafo cuarto del artículo 253.2, para los casos de inadmisión de la denuncia o querella, y reproduce literalmente el contenido del párrafo 2 del artículo 150.7; a su vez, el artículo 257.2 c) en este punto y el párrafo 2 del artículo 150.7 guardan directa relación con lo establecido en el artículo 26.5 de la ley.

La evidente conexión del párrafo cuarto del artículo 257.2 c) con el párrafo 2 del artículo 150.7 y el artículo 26.5 requeriría analizar con cierto detenimiento el contenido de los dos preceptos últimamente citados. Es claro, sin embargo, que un estudio de estas características rebasaría con creces el marco de este trabajo. No obstante, existe un aspecto que no puede ser aquí soslayado; en concreto, la nueva regulación del párrafo segundo del artículo 150.7, que establece la regla general para los supuestos de anulación por defectos formales con retroacción de actuaciones, entra en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal Supremo elaborada a propósito del alcance del artículo 26.5 y plasmada en las Sentencias de 9 de diciembre de 2013 y 4 de abril de 2017, que incorporan un conjunto de interesantes razonamientos que no pueden ser desconocidos.

La ya mencionada relación del artículo 257.2 c) con los artículos 150.7 y 26.5 obliga a efectuar algunas consideraciones sobre la naturaleza de la situación regulada en el artículo 257.2 c) y su diferencia de las reguladas en los artículos 150.7 y 26.5. Como ya se ha indicado, la retroacción de actuaciones ordenada por el artículo 257.2 c) no se fundamenta en una anulación por defectos formales, como ocurre en el 150.7, sino en una anulación por defectos sustantivos o materiales.

Las diferencias con el artículo 26.5 son también evidentes. Aunque el precepto últimamente citado se refiere a «la práctica de una nueva liquidación» y a «haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial», en realidad lo que se ha producido en estos casos es la anulación parcial del acto impugnado como con mayor precisión establece el artículo 239.3 y que contrapone a la anulación total del acto. La diferencia entre anulación parcial o total del acto es relevante de cara a justificar la liquidación de los intereses de demora. Los supuestos de anulación parcial constituyen, en rigor, un supuesto de modificación del acto. La circunstancia de que la Administración tributaria, tras el pronunciamiento administrativo o judicial, dicte una nueva liquidación fijando el importe de la deuda tributaria debida no altera la naturaleza sustantiva o material; en realidad, la anulación parcial de la liquidación presupone que la parte del acto no afectado por la declaración de nulidad en ningún momento ha perdido su validez; se explica así que el cómputo del plazo por el que se giran los intereses de demora no se vea afectado por la anulación parcial de la primera liquidación; la nueva liquidación se limita a modificar el contenido de la impugnada y parcialmente anulada, pero en lo no afectado por la modificación la originaria continúa vigente.

Por el contrario, en el supuesto del artículo 257.2 c) la liquidación vinculada a delito es anulada en su totalidad. La inexistencia de delito declarada por el órgano judicial impide la subsistencia de la liquidación vinculada a delito. La anulación total de la liquidación vinculada a delito afectará necesariamente al cómputo del plazo por el que se liquidan los intereses de demora, todo ello por aplicación de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en las citadas Sentencias de 9 de diciembre de 2013 y 4 de abril de 2017.

El párrafo cuarto del artículo 257.2 c) establece un plazo muy amplio del cómputo del interés de demora que abarca desde la fecha que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada, es decir, la liquidación vinculada a delito, hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación. En la generalidad de los casos, el plazo comprenderá desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación hasta que se dicte la nueva liquidación que sea consecuencia de la retroacción de actuaciones.

La principal objeción que puede formularse contra esta forma de computar el plazo se funda en que comprende el lapso de tiempo que transcurre desde que se dicta la liquidación vinculada a delito hasta que se dicta la nueva liquidación resultado de la retroacción de actuaciones. Existen sólidas razones para argumentar que el citado lapso de tiempo, que estará integrado en su mayor parte por el transcurso del proceso penal, no debería computarse para el cálculo de los intereses de demora en los casos en que, como el contemplado por el artículo 257.2 c), el proceso penal concluye con una resolución que no aprecia la existencia del delito. El transcurso de ese lapso de tiempo es imputable únicamente a la Administración tributaria que ha cometido el error de dic-

tar una liquidación vinculada a delito cuando no existían motivos para ello y, en consecuencia, debía haber dictado una liquidación ordinaria.

Cuando la liquidación de los intereses de demora se justifique en la suspensión del acto, conviene tener en cuenta que la suspensión de la ejecución de la liquidación vinculada a delito está sometida a un régimen especial distinto de la suspensión de la liquidación ordinaria. En concreto, el artículo 305.5 del Código Penal atribuye la facultad de suspender las actuaciones de ejecución al juez penal; esta suspensión puede ser acordada no solo a instancia de parte, sino también de oficio. Cuando la suspensión sea acordada de oficio por el juez penal, no será fácil justificar la liquidación de intereses de demora por el tiempo que dura la suspensión. A mayor abundamiento, el citado artículo 305.5 del Código Penal condiciona la suspensión de las actuaciones de ejecución únicamente a la prestación de garantía; nada se dice allí sobre intereses de demora. Es cierto que el apartado tercero del artículo 621 bis de la LECrim., según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, dispone que la garantía prestada deberá cubrir no solo el importe resultante de la liquidación administrativa practicada, sino también los intereses de demora que genere la suspensión; pero cabe entender que la referencia a los intereses de demora generados por la suspensión únicamente cobra sentido cuando el proceso penal finalice con sentencia condenatoria; por el contrario, cuando el proceso penal finaliza con una resolución que no aprecia la existencia de delito, la liquidación vinculada a delito suspendida en su momento por el juez penal no puede ser ejecutada y, por lo tanto, no puede ocasionar el abono de intereses de demora.

Liquidar intereses de demora por el tiempo que dura la tramitación del proceso penal puede estar especialmente injustificado cuando se incurra en dilaciones indebidas que no sean atribuibles al inculpado. No tiene sentido que, en el caso de sentencia condenatoria, la existencia de dilaciones indebidas constituya una circunstancia atenuante y, sin embargo, en el caso de sentencia absolutoria no se tenga en cuenta para calcular el importe del interés de demora. Resulta igualmente difícil de entender que, según el artículo 26.4 de la LGT, el mero incumplimiento de los plazos para resolver por parte de la Administración tributaria determine que no se exijan intereses de demora y, por el contrario, las dilaciones indebidas carezcan de relevancia para determinar la cuantía de los intereses.

La exclusión del tiempo de duración del proceso penal del cómputo de los intereses de demora encuentra su base en algunos precedentes normativos. Tanto el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, como el 66 del Reglamento de Inspección de 1986 diferenciaban, para el caso de proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, según que la autoridad judicial estimara o no la existencia de delito. En el primer caso, se disponía expresamente que la Administración tributaria debía liquidar intereses de demora; por el contrario, en el segundo se omitía toda referencia a los citados intereses de demora, lo que permite concluir que si la autoridad judicial no estimaba la existencia de delito no procedía liquidar los mencionados intereses.

Junto a la objeción principal expuesta, es preciso subrayar que el artículo 257.2 c) incluye determinados periodos de tiempo cuyo cómputo para calcular los intereses de demora resulta

especialmente injustificado. Así ocurre con el periodo que transcurre desde que se dicta la liquidación vinculada a delito hasta que el juez penal admite la denuncia o querrela. Como ya se ha indicado, el artículo 197 sexies.2, apartados a) y b), del reglamento incluye expresamente este periodo en el cómputo de los intereses de demora que se liquidan en caso de sentencia condenatoria. El dato de que el reglamento haya incluido sendos preceptos regulando expresamente este punto demuestra que la interpretación de la ley no es lo pacífica que sería de desear. En contra de la solución adoptada por la ley y el reglamento se debe recordar que el párrafo quinto del artículo 253.1 establece que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela; a su vez, el párrafo tercero del artículo 255 precisa que una vez que conste admitida la denuncia o querrela la Administración tributaria notificará al obligado tributario el inicio del periodo voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de la ley. De los preceptos citados se desprende que, en el periodo que transcurre desde la notificación de la liquidación vinculada a delito hasta la admisión de la denuncia o querrela, la mencionada liquidación se encuentra en una situación especial, caracterizada porque respecto de ella no se ha iniciado el periodo voluntario de pago y en consecuencia no se puede iniciar el procedimiento de recaudación. La inexistencia de periodo voluntario de pago y de procedimiento de recaudación durante este periodo de tiempo debería determinar, en lógica consecuencia, que el citado periodo quedara excluido del cómputo de los intereses de demora.

Similares consideraciones cabe efectuar respecto del periodo que transcurre desde que el juez penal dicta la resolución firme no apreciando delito hasta que se notifica la nueva liquidación dictada como consecuencia de la retroacción de actuaciones. Durante ese margen de tiempo no existe liquidación tributaria que determine el importe de la deuda. Es cierto que, como ya se ha expuesto, la resolución judicial no contendrá un pronunciamiento formal y expreso anulando la liquidación vinculada a delito; pero una vez dictada la resolución judicial, debe entenderse que la liquidación es nula y no puede producir efecto alguno. Por emplear una expresión frecuentemente utilizada, tras la resolución judicial la liquidación vinculada a delito queda expulsada del universo jurídico. En consecuencia, hasta que no se dicte la nueva liquidación fruto de la retroacción de actuaciones, el sujeto pasivo no puede pagar la deuda tributaria porque no hay acto administrativo que la determine. La falta de pago por parte del particular ya no será consecuencia de la suspensión de la ejecución acordada en su momento por el juez penal, porque dicha suspensión quedará sin efecto al dictarse la resolución judicial que no aprecia delito, sino de la ausencia de un acto que determine el importe de la deuda tributaria; de todo lo cual se desprende que, si tras la resolución judicial que no aprecie delito se siguen computando intereses de demora, tales intereses ya no serán suspensivos, sino que responderán a otras razones.

La norma del artículo 257.2 c), al adoptar como fecha de inicio del cómputo la que hubiera correspondido a la liquidación vinculada a delito y como fecha final el momento en que se dicte la nueva liquidación, engloba bajo una única categoría modalidades de intereses de demora distintos entre sí. Tanto el Tribunal Supremo, en su Auto de 21 de junio de 2017, como el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 4 de diciembre de 2017, distinguen entre los intereses moratorios y los suspensivos; la citada distinción no tiene un alcance meramente con-

ceptual, sino que condiciona su régimen jurídico; en concreto, mientras los intereses suspensivos pueden tener la consideración de gasto deducible, los intereses simplemente moratorios carecen de la expresada virtualidad. Podrá ocurrir, por lo tanto, que al liquidar los intereses de demora previstos por el artículo 257.2 c) sea preciso diferenciar la parte de los mismos que son meros intereses moratorios y los que tienen la consideración de intereses suspensivos.

Como ya se ha indicado, el artículo 253.2, para los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, incorpora una norma sobre el cómputo de los intereses de demora similar a la establecida por el artículo 257.2 c). La similitud de ambas normas permitiría concluir aquí el análisis limitándonos a aplicar al supuesto del 253.2 las críticas vertidas a propósito del 257.2 c). Existe sin embargo una diferencia que debe ser oportunamente resaltada. Mientras en el supuesto contemplado por el artículo 257.2 c) se ha tramitado un proceso penal, que habrá concluido mediante sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento; por el contrario, los intereses del 253.2 se aplican cuando tiene lugar la inadmisión de la denuncia o querrela por la autoridad judicial o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. El error de la Administración, al dictar una liquidación vinculada a delito y presentar la correspondiente denuncia o querrela en la vía penal, es más grave en este último supuesto y, por lo tanto, está más injustificado el perjuicio que sufre el particular.