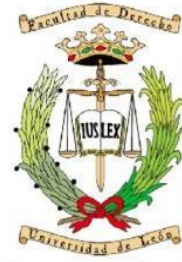




universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2022/2023**

**EFFECTOS EN EL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO EN
LOS SUPUESTOS DE DELITO
CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**

MÁSTER DE ABOGACÍA

AUTOR: D. VÍCTOR GONZÁLEZ VIÑAS

TUTORA: D^a. MARTA GONZÁLEZ APARICIO

INDICE DE CONTENIDO

ABREVIATURAS	4
RESUMEN/<i>ABSTRACT</i>	5
OBJETO DEL TRABAJO.....	6
METODOLOGÍA UTILIZADA.....	8
1.- CONTINUACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR. LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO. CUESTIONES CONTROVERSIALES.....	10
1.1.- ANTECEDENTES NORMATIVOS	10
1.2.- SIMULTANEIDAD PROCEDIMENTAL	12
1.3.- PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 253 LGT	17
1.4.- DOBLE LIQUIDACIÓN Y SU PROCEDIMIENTO	19
1.5.- EXCEPCIONES DEL ARTÍCULO 251 LGT.	23
1. 6.- EL PROBLEMA DE LA IRRECURRIBILIDAD.....	24
1.7.- PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA DE FACTO	28
1.8.- EFECTOS DE LA SENTENCIA PENAL EN LAS LIQUIDACIONES.....	32
2. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN ANTE EL POSIBLE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	35
2.1.- LA NO PARALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN ...	35
2.2.- MEDIDAS CAUTELARES	37
3. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	40
CONCLUSIONES	44
BIBLIOGRAFÍA.....	47

ANEXOS	50
1. Referencias normativas	50
2. Referencias jurisprudenciales	51
3. Páginas web.....	52

ABREVIATURAS

CE	Constitución Española
CP	Código Penal
ISBN	International Standard Book Number
ISSN	International Standard Serial Number
LECrim	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
MF	Ministerio Fiscal
p.	Página
RD	Real Decreto
Ref.	Referencia
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo

RESUMEN/*ABSTRACT*

El objeto del presente Trabajo de fin de máster es analizar los efectos que se producen en cada uno de los procedimientos tributarias, liquidación, recaudación y sanción, en el momento en que se descubren indicios de la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Todo ello como consecuencia de la reforma de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre por la que se modifica el artículo 305 CP.

The purpose of this Master's thesis is to analyze the effects that occur in each of the tax procedures, liquidation, collection and sanction, at the moment when evidence of the existence of an alleged crime against the Public Treasury is discovered. All this as a result of the reform of Organic Law 7/2012, of 27 December, amending Article 305 of the Criminal Code.

PALABRAS CLAVE: delito contra la Hacienda Pública; Ley General Tributaria; Código Penal; liquidación vinculada a delito; procedimientos tributarios; simultaneidad procedimental; Administración tributaria; procedimiento penal; principio *non bis in idem*; obligado tributario; prejudicialidad.

KEY WORDS: Offences against the State Treasury; General Tax Act; Criminal Code; settlement linked to an offence; tax proceedings; procedural simultaneity; Tax administration; criminal proceedings; principle *non bis in idem*; taxable person; preliminary ruling.

OBJETO DEL TRABAJO

El presente trabajo tiene como objeto el análisis de los distintos procedimientos tributarios en el momento en que se descubren indicios de la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Como consecuencia de la reforma de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995 y la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre se introducen una serie de novedades procedimentales no exentas de controversia.

La primera de ellas es la continuación del procedimiento de inspección cuando se aprecian indicios de un presunto delito fiscal. En este capítulo se procederá al análisis de diversas cuestiones que afectan a esta regulación tales como la producción de un paralelismo procedimental en virtud del cual coexistirán el procedimiento tributario de liquidación y el penal produciendo la consecuencia de un posible quebrantamiento del derecho a la no autoinculpación.

Se planteará, asimismo, el procedimiento mediante el cual la Administración tributaria se verá obligada descomponer la obligación tributaria en dos partes, dando lugar a una dualidad de liquidaciones: en primer lugar los elementos que se encuentren conectados con una conducta presuntamente defraudatoria y, por otro lado, los elementos de la obligación que no revisten de una connotación penal.

Una tercera consecuencia objeto de desarrollo en el mencionado capítulo, es la de que a través de la liquidación vinculada a delito se procederá a realizar una cuantificación de la obligación tributaria supuestamente defraudada ejecutable y sin posibilidad de recurso, con sus consiguientes problemas de índole constitucional.

Para finalizar este primer capítulo, se analizará la posible concurrencia de un sistema de prejudicialidad administrativa de facto y los diferentes efectos que recaerán sobre el procedimiento tributario con ocasión de la emisión de una sentencia penal.

A continuación, tal y como sucede en el procedimiento de inspección, pasará a desarrollarse el procedimiento y los efectos de la no paralización del procedimiento recaudador así como las medidas cautelares que deberán imponerse al acusado con fin de asegurar el cobro de las deudas tributarias.

Para finalizar, el último capítulo comprenderá las distintas consecuencias que producirá en el procedimiento sancionador el inicio del proceso penal, los cuales a modo de adelanto, no podrán concurrir paralelamente. Lo más relevante de este bloque será la cuestión tratada acerca de la posible vulneración del principio *non bis in idem* previsto en el artículo 25 de la Constitución Española.

METODOLOGÍA UTILIZADA

La metodología empleada para realizar el presente Trabajo de fin de máster se enmarca en el método de investigación propio de las Ciencias Jurídicas. Para su elaboración, se analizará el contenido de las distintas disposiciones legales aplicables al objeto de estudio, como fuente primaria, así como otras fuentes secundarias, tales como la doctrina o la jurisprudencia.

En cuanto a su ejecución material, el procedimiento para la elaboración de este estudio se ha dividido en las siguientes fases.

La primera de ellas se corresponde con la elección temática a tratar en el trabajo de investigación que, en este caso, debía versar sobre alguna cuestión relativa al Derecho Financiero y Tributario. He elegido este tema de estudio puesto que combina dos de las ramas del Derecho que más interés me han sugerido durante mis estudios universitarios. De manera que, se escogió el estudio de los efectos que se producen en cada uno de los procedimientos tributarios en el momento en que se descubren indicios de la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública.

Una vez elegida la temática y, siguiendo las instrucciones de la tutora, se llevó a cabo la recopilación de información mediante monografías, manuales, artículos de revistas, doctrina jurisprudencial, etc. Dicha información ha sido recopilada a través de la página web de la Universidad de León y La Rioja (Dialnet), las bases de datos de Aranzadi Instituciones y Tirant lo Blanch, así como aquellas aportaciones de la tutora en lo relativo a revistas y bibliografía. En cuanto a la jurisprudencia, se accedió a la misma a través de las bases de datos del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ) y del Tesouro de Jurisprudencia de Aranzadi Instituciones.

Una vez recopilada la información, se procedió a su lectura, estudio, comprensión y análisis con el fin de estructurar las bases de la investigación. Por lo tanto, tras este estudio, se dedujo que el trabajo se dividiría en tres grandes bloques relativos a cada procedimiento tributario en el momento en que se descubren que existen indicios de delito fiscal y los efectos que surgen en cada uno a partir de dicho momento.

La siguiente fase consistió en redactar el trabajo de investigación siguiendo el índice expresado y durante los tres bloques se han utilizado, fundamentalmente manuales,

monografías, revistas jurídicas de Derecho Financiero y jurisprudencia tanto comunitaria como nacional.

Por último, una vez terminada la primera versión del trabajo, se han efectuado las correcciones pertinentes y, finalmente, se ha llevado a cabo la elaboración de las conclusiones, que, lejos de ser un mero resumen, poseen un carácter empírico y propositivo.

1.- CONTINUACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR. LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO. CUESTIONES CONTROVERTIDAS

1.1.- ANTECEDENTES NORMATIVOS

El objeto del presente capítulo es el de exponer y conferir una visión crítica acerca de las diferentes actuaciones que debe de realizar la Administración tributaria en el momento en que se aprecia la existencia de un delito contra la Hacienda Pública y su punto de partida lo constituye la reforma de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

En su virtud, se modifica el artículo 305 del CP¹ con el objeto de establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en el caso de que se inicie la tramitación de un procedimiento penal. En este sentido, PALAO TABOADA se ha mostrado crítico con la inserción en el

¹ El apartado 5 del artículo 305 del CP dispone lo siguiente: «Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

Código Penal de lo dispuesto en el artículo 305.5 CP puesto que se trata de una regulación naturaleza administrativa tributaria y, en vista de esa naturaleza, es muy dudoso que dicho precepto tenga carácter material de ley orgánica, por lo que podría ser modificado por una ley ordinaria².

Con el fin de adecuarse a lo establecido en esta normativa, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorpora un nuevo Título VI en la Ley General Tributaria, denominado: «*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*». Dicha normativa se encuentra desarrollada en el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (RD 1070/2017, en adelante).

La consecuencia fundamental de esta reforma es la creación una nueva figura denominada «liquidación derivada de delito», definida como un acto de liquidación emitido por la Administración tributaria en el momento en que se descubren indicios de delito contra la Hacienda Pública, la cual será objeto de estudio a lo largo del presente capítulo.

Para terminar, tal como indica el Preámbulo de la Ley 34/2015, dos antecedentes normativos de relevancia a esta reforma son: la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y la más reciente Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude³.

² PALAO TABOADA, C.: «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT». En: *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 167, 2015.

³ De manera literal dispone lo siguiente: «En ese sentido, la presente Ley sigue las pautas marcadas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y la más reciente Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude».

1.2.- SIMULTANEIDAD PROCEDIMENTAL

El primero de los efectos de la reforma operada por la Ley 34/2015, es la sustitución del artículo 180 LGT por el artículo 250.1, en virtud del cual que se establece una suerte de «paralelismo procedimental»⁴ que permite la continuación de la tramitación del procedimiento de inspección aunque se aprecien indicios de delito fiscal, con una serie de excepciones enumeradas en el artículo 151 CP.

De igual manera, conforme al artículo 255 LGT, el comienzo del procedimiento penal supondrá la continuación del procedimiento recaudador, sin perjuicio de que el Juez acuerde su suspensión⁵. De ello se desprende que el objetivo principal de esta nueva regulación es la posibilitar la liquidación y posterior recaudación de la deuda tributaria pese a la tramitación del proceso penal, no obstante, el procedimiento sancionador se verá paralizado de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del art. 250 LGT.

Según lo recogido en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, esta modificación está destinada a superar la situación anterior a la reforma en virtud de la cual la obligación de la paralización de las actuaciones de liquidación de la deuda tributaria tenía como efecto el resarcimiento a la Hacienda Pública a través de la responsabilidad civil derivada de delito. Así como a suprimir el trato de favor existente con la anterior regulación al presunto autor de un delito fiscal frente al infractor administrativo, teniendo esté último la obligación de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo.

⁴ RIBES RIBES, A. «Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal», En: *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier. 2019. p. 234.

⁵ En su vertiente procedimental, el artículo 621.1 bis LECrim establece que: «cuando la Administración Tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y 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 conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal».

No obstante, autores como BAÑERES DE FRUTOS, consideran que nada ha cambiado con respecto a la regulación anterior y equipara la responsabilidad civil derivada de delito a la liquidación vinculada, diferenciándose exclusivamente en que: «[e]n la primera se exige al final del proceso penal con la firmeza de la sentencia, y en la segunda, al inicio del proceso penal con la admisión de la querrela. Nada más». Esto es así puesto que «la potestad de juzgar sigue siendo plena en el juez penal, como lo era entonces, y ésta alcanza, como debe ser, al conocimiento de la cuantía defraudada [...]»⁶.

La no paralización de las actuaciones de liquidación tiene como consecuencia el aumento del riesgo de conculcar el derecho a la no autoincriminación de los contribuyente. Esto es así puesto que con continuación del procedimiento inspector, donde se conservan todas las facultades que les atribuye la LGT -incluida la obligación de obtener información con la consiguiente obligación del contribuyente de colaborar-, se incrementa el peligro de conculcar el derecho a no declarar contra sí mismo, en tanto en cuanto la información obtenida por la inspección se incorporará al procedimiento penal. En palabras de MARTÍNEZ MUÑOZ: «[...] se está llevando a cabo una investigación que conduce necesariamente al inicio de un procedimiento penal por delito fiscal, y en el que el requerimiento de datos conducentes a la liquidación del tributo puede suponer la infracción de un derecho fundamental reconocido constitucionalmente»⁷.

Esta cuestión ha sido debatida por parte de nuestros Tribunales Supremo y Constitucional y, a nivel europeo, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Comenzando a nivel comunitario, según el TJUE⁸: «el derecho a no declarar contra uno mismo sólo es aplicable cuando se trata de solicitudes de información que obligan al destinatario, so pena de multa, a dar una respuesta». Según esta doctrina, para el TJUE no atenta contra el derecho a no declarar contra sí mismo el requerimiento de la información de la que pudieran extraerse conclusiones inculpativas cuando la

⁶ BAÑERES DE FRUTOS, M. «La naturaleza de la Responsabilidad Civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015». En: *Revista Quincena Fiscal*. Nº 1. 15 de junio de 2022.

⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario». En: *Quincena Fiscal*, nº 6. 2016.

⁸ STJUE de 25 de enero de 2007, Dalmine/Comisión, C-407/04.

información obtenida pueda tener diversas intelecciones, en otras palabras, sea equívoca. Ello quiere decir que tendrá un carácter autoinculpatorio en caso de que de la documentación aportada a la inspección se desprenda directa e inmediatamente, sin necesidad de actividad intermedia, el hecho punible. Necesita por tanto de una valoración compleja ⁹.

Por su parte, el TEDH, específicamente en su sentencia número 11681/85 de 7 de julio de 1989, asunto Unión Alimentaria Sanders, S. A. contra España, entiende que el derecho a no autoincriminarse no es absoluto y que dependerá la posible vulneración de su derecho a no declarar contra sí mismo del uso realizado por la acusación de las declaraciones obtenidas por los inspectores de Hacienda bajo amenaza de sanción¹⁰.

Así mismo, en su sentencia de 5 de abril de 2012 (asunto Chambaz contra Suiza) declaró la legitimidad de la imposición de una sanción pecuniaria a quien, requerido por la administración tributaria, no aportó la documentación que podía derivar en responsabilidad penal. Según este tribunal, cabe la utilización de la información requerida en el procedimiento penal cuando las autoridades no hayan recurrido en su obtención a medios de presión o con desprecio de la voluntad del acusado¹¹.

De la jurisprudencia del TEDH se desprende que lo relevante en la garantía de no autoincriminación sería el carácter coactivo de la aportación de la información, independientemente del contexto procedimental en que se obtuviera, y el efecto incriminatorio que produjese o pudiese producir en un proceso de naturaleza penal o sancionadora.

Por último, el TC también se ha pronunciado acerca de la cuestión de si es viable recabar de un investigado la entrega de documentación que podría servir para su imputación. Con respecto al derecho a la no autoinculpación, en su STC 68/2006 prevé que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable «son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del

⁹ GÓMEZ TOMILLO, M. «Los derechos a no declarar contra sí mismo, a no declararse culpable y a guardar silencio en procedimientos de inspección o supervisión administrativa previos a un procedimiento sancionador o penal». En: Estudios Penales y Criminológicos. Nº 42. 2022. p. 21.

¹⁰ STEDH núm. 34129/96 de 9 de mayo de 2000, asunto Sander/Reino Unido.

¹¹ STEDH núm. 11663/04 de 5 de abril de 2012, asunto Chambaz/Suiza.

sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (...). Y hemos declarado asimismo que los citados derechos “entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación”». Y, en la línea de lo establecido por el TEDH, desestima el recurso de amparo al no existir el requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria¹².

En virtud de lo expuesto, según GÓMEZ TOMILLO: «[u]na primera solución para limitar los indeseables efectos de una excesiva extensión del derecho a no autoincriminarse consiste en entender que tal derecho tan solo cubre la negativa a entregar información inequívocamente autoincriminatoria, esto es, la que no requiera de una valoración compleja, por ejemplo, a través de una pericia, o de la aportación de información complementaria. En caso de entrega, aquella no podría ser empleada en procedimientos punitivos, penales o administrativos. Dicha solución se estima compatible con la jurisprudencia constitucional española, la del TJUE y, con más dificultad, con la del TEDH»¹³.

Con respeto a las opiniones doctrinales, GARCÍA DÍEZ, entiende que: «si la documentación pedida se ajusta en términos objetivos a la propia y habitual para que la Administración tributaria pueda desarrollar sus potestades de control tributario, no hay base alguna para la invocación de los derechos a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable». No obstante para la presentación de medios probatorios que no son necesarios para realizar la regularización tributaria, este autor entiende que: «la Administración tributaria debería informar al obligado tributario del tal circunstancia para

¹² STC 68/2006, de 13 de marzo, FJ. 2.

¹³ GÓMEZ TOMILLO, M. ref. 9. p. 28.

que éste decida libremente (esto es, sin la amenaza de la vis coactiva de la posible comisión de una infracción tributaria) si la aporta o no»¹⁴.

A mi juicio, la solución más acertada para este problema nos la aporta el propio MARTÍNEZ MUÑOZ cuando propone la introducción de un precepto en virtud del cual no se incorporará al expediente administrativo los datos y pruebas que el contribuyente ha aportado coactivamente en el procedimiento inspector cuando ya existen indicios de delito fiscal, así como «la posibilidad de ejercer el derecho a no confesarse culpable al momento en que, formalizada la propuesta de liquidación vinculada al delito, dicha propuesta es notificada al obligado tributario para el correspondiente trámite de audiencia»¹⁵.

Por otro lado, a juicio de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO el paralelismo procedimental es el mejor sistema de relaciones entre el procedimiento tributario y el proceso penal desde la perspectiva del Derecho comparado. No obstante, para dicha autora, la de la Ley 34/2015 incurre en errores muy graves que derivan de la combinación del paralelismo con la prejudicialidad penal en relación con la cuota y que se manifiesta en la necesidad de que se modifique la cuota ya dictada si la sentencia penal tiene un contenido diferente, puesto que como veremos a continuación, la determinación última y definitiva de los hechos que dan lugar a la cuantificación de la cuota está en manos de la Jurisdicción penal, que establece de forma vinculante los hechos decisivos en su cuantificación¹⁶.

Para terminar con la simultaneidad procedimental, ESPEJO POYATO contempla que existe un miedo ante la posibilidad de la existencia de una doble verdad, no obstante, confía en que el órgano que actúe en segundo lugar respetará lo que se ha decidido de manera previa, puesto que tanto los Tribunales como la Administración ya están acostumbrados a respetar la cosa juzgada¹⁷. Ello no obsta para que este sistema se

¹⁴ GARCÍA DÍEZ, C. «Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del “tanto de culpa” en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública». En: *Revista Quincena Fiscal*. Nº 21. 21 de diciembre de 2022.

¹⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. ref. 7.

¹⁶ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L. «Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios». En: *Crónica tributaria*. Nº. 126. 2018. p. 63.

¹⁷ ESPEJO POYATO, I. «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT». En: *Centro de Estudios Financieros*. Nº 388. 2015. p. 33.

encuentre articulado de manera incorrecta, proponiendo para su solución un sistema de absoluta prejudicialidad devolutiva¹⁸, aunque incompatible con lo dispuesto en el artículo 10.1 LOPJ¹⁹.

1.3.- PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 253 LGT

Antes de abordar las cuestiones que son objeto de desarrollo en este capítulo es necesario hacer una mención al procedimiento regulado en el artículo 253 LGT. En este nuevo artículo, introducido por la mencionada Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se regula el procedimiento de inspección cuando proceda practicar la liquidación vinculada a delito y no concurren una serie de circunstancias enumeradas en el artículo 251.1 LGT.

En primer lugar, dispone que la Administración Tributaria «procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma» notificándose la misma al obligado tributario y concediéndole un trámite de audiencia en el plazo de 15 días naturales desde el siguiente de la notificación de la propuesta para realizar alegaciones.

Cabe destacar la previsión contenida en el artículo 253.1 LGT los defectos procedimentales por los cuales se hubiese podido incurrir durante la actuación administrativa, en ningún caso producirán los efectos de extinguir la obligación tributaria derivada de delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 LGT²⁰, sin

¹⁸ En estos casos de prejudicialidad devolutiva absoluta, el tribunal penal no podrá entrar a resolver la cuestión prejudicial y tiene que suspender de manera forzosa el proceso penal hasta que el órgano jurisdiccional correspondiente para resolver esa materia decida, en el caso que nos ocupa la Administración tributaria.

¹⁹ Como más adelante será objeto de exposición, este artículo consagra como regla general, que la prejudicialidad será devolutiva, en estos términos: «2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca».

²⁰ A saber: «El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

perjuicio de los que de aquellos puedan derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue el ajuste previsto por el artículo 257.2.c)²¹ LGT por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Para RIBES RIBES, esta previsión indica la atribución de distinta naturaleza entre la obligación tributaria vinculada al delito y aquella que no presenta esta conexión, reconociéndose una naturaleza diferente a dos partes de una misma duda tributaria derivada de un único hecho imponible, independientemente de que alguno de los elementos de dicha deuda resulte de una comprobación en la que, adicionalmente, se ha revelado la potencial existencia de un delito²².

En cambio, según CALVO VÉRGEZ, resulta una «total incongruencia y una plena contradicción cuando se declaran irrelevantes los defectos procedimentales, admitiéndose la regularización de ejercicios ya prescritos y no, en cambio, reclamación o recurso alguno frente a un acto administrativo de liquidación tributaria, pretendiendo al mismo tiempo reconocer una vía administrativa coetánea con la vía penal a los únicos efectos de tratar de aprovechar la ejecutividad del acto administrativo»²³.

A continuación, el órgano competente examinará las posibles alegaciones presentadas por el obligado tributario y si «se pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública» este dictará una liquidación administrativa pero antes tendrá que justificar ante «el órgano competente para presentar la denuncia o

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley».

²¹ Véase capítulo 1.8.- *EFFECTOS DE LA SENTENCIA PENAL EN LAS LIQUIDACIONES*.

²² RIBES RIBES, A. ref 4. p. 238 y 239.

²³ CALVO VÉRGEZ, JUAN. «El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT». En: *Quincena Fiscal*. Nº 11. 2022.

querella» que persisten indicios delictivos con el objeto de obtener la autorización para liquidar.

Después de dictar esta liquidación administrativa «pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal» produciéndose la finalización del procedimiento de comprobación respecto de los elementos de la obligación tributaria, notificándose la misma al obligado tributario, donde se advertirá que el cómputo del periodo voluntario de ingreso solo se iniciará cuando sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella.

Asimismo, este precepto nos recuerda que el pase del tanto de culpa interrumpirá los plazos del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción tal y como prevén los arts. 68.1 y 189 LGT.

Siguiendo con los tramites del artículo 253 LGT, el apartado segundo prevé que la inadmisión de la denuncia o querella determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momentos anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo a la formalización del acta oportuna, que se tramitará según el procedimiento previsto en la LGT.

Por último, se enumeran las reglas comunes sobre el plazo de terminación de las actuaciones establecido en el art. 150 de la misma Ley, intereses de demora (art. 26.5 LGT) y reinicio del cómputo del plazo de prescripción (art. 68.7 LGT).

1.4.- DOBLE LIQUIDACIÓN Y SU PROCEDIMIENTO

Conforme al artículo 250.1 LGT la Administración tributaria: «procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública». Dicho precepto viene a acompañar lo dispuesto en el artículo 305.5 CP, con la diferencia de que en este se establece como una posibilidad y en aquel está configurado como una obligación, salvando las excepciones enumeradas en el artículo 251 LGT.

Con respecto al procedimiento a seguir este se encuentra regulado en el artículo 253.3 LGT, en virtud del cual cuando en «un mismo concepto impositivo y periodo» se distingan «elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública» junto con otros elementos y cuantías a regularizarse en «los que no se aprecia esa conducta dolosa» se efectuarán dos liquidaciones de manera separada. Esta forma de proceder tiene como finalidad someter cada liquidación a un distinto procedimiento y régimen de recursos.

Conforme el parecer de RIBES RIBES, pueden existir situaciones en las que la distinción entre ambos elementos no sea posible: por un lado, porque la totalidad de la deuda tributaria se halla vinculada con la defraudación, en cuyo caso se dictará una única liquidación vinculada al delito; y por otro, no es posible la separación puesto que los elementos vinculados y no al delito se encuentran entrelazados²⁴.

Ambas liquidación se regirán conforme a las siguientes reglas:

- 1) Se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito que comprenderán tanto los elementos que hayan sido objeto de declaración como aquellos en los que se aprecie dolo, descontando a esta liquidación «los ajustes a favor del obligado tributario a los que pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente». Asimismo, se restará de la propuesta de liquidación la cuota a ingresar que hubiera resultado de la declaración presentada por el obligado tributario.

No obstante, parte de la doctrina pone en relieve la dificultad de separar aquellos elementos sobre los que se aprecie dolo de aquellos que han sido declarados para realizar la liquidación mencionada. Así, según LOPEZ DIAZ: «[a] la dificultad de decidir sobre la relación de los elementos del tributo (ingresos, gastos, cuotas, etc.) con las actuaciones delictivas, para lo que deberá tenerse en cuenta la concurrencia o no de regularización, se añade la valoración de la culpabilidad, para determinar la existencia o no del dolo, lo que requerirá también, en su caso, apreciar otras circunstancias como el error»²⁵.

²⁴ RIBES RIBES, A. ref 4, p. 240.

²⁵ LÓPEZ DÍAZ, A. «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT». En: *Revista Española de Derecho Financiero*. 2015. Nº 167.

En resumen, conforme a esta regla, la liquidación vinculada a delito comprenderá tanto los elementos de la obligación tributaria en que se aprecie defraudación y los elementos declarados por el obligado tributario. PALAO TABOADA entiende que la idea que subyace a estos ajustes es la de favorecer la liquidación de cuotas no vinculadas al delito sometiendo la misma al régimen ordinario de liquidación y recaudación, produciendo un «detrimento en la competencia del juez penal»²⁶. No obstante, esta cuestión se justifica a través de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 atendiendo al principio de mínima intervención de la norma penal²⁷.

- 2) Con independencia de la anterior diferenciación, se formalizará una propuesta de liquidación que comprenderá todos los elementos comprobados, estén o no vinculados con el delito. De esta se deducirá la cantidad que resulte de la propuesta de liquidación del párrafo anterior.

En este caso, la Ley da la opción al obligado tributario para optar por «la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente». Esta posibilidad debe comunicarla el obligado tributario a la Administración tributaria en las alegaciones que formule sobre la propuesta de liquidación vinculada a delito.

Sorprende esta última previsión a CALVO VÉRGEZ puesto que siendo dos las autoridades estatales intervinientes ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva «la regulación proyectada fija una regla general según la cual todas las partidas a compensar o deducir en base o en cuota a favor del mismo se imputarán a la liquidación vinculada al delito otorgándose no obstante al obligado la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas “en los términos que se determinen reglamentariamente”. Y ello a pesar del carácter *ex lege* de la obligación tributaria»

²⁶ PALAO TABOADA, C, ref. 2.

²⁷ Según el apartado IV de la referida Exposición de Motivos: «(...) Para ese supuesto se regula un mecanismo de división, separando en dos liquidaciones distintas los elementos afectados por una y otra condición, tal y como predica la norma penal. Con una clara vocación garantista para el obligado tributario, inspirada en la aplicación del principio de mínima intervención de la norma penal, se fija una regla general según la cual todas las partidas a compensar o deducir en base o en cuota a favor del mismo se imputarán a la liquidación vinculada al delito, dándose al obligado, sin embargo, la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas».

En una línea similar, conforme a la opinión de TEJERIZO LÓPEZ, esta posibilidad atenta contra el principio de tipicidad penal y contra la naturaleza indisponible de la obligación tributaria, puesto que «deja en manos del contribuyente precisar qué parte de la obligación tributaria puede configurar el tipo penal y que parte no», dándose a elegir el tipo de delito cometido²⁸.

Autores, tales como RUÍZ ZAPATEIRO, se han mostrado críticos acerca de que este precepto nada prevé acerca de los criterios de distinción entre los «conceptos» vinculados al delito y los restantes por lo que entiende infringidos el principio de legalidad penal y el de legalidad tributaria. «En principio, los conceptos vinculados al delito, y los propios criterios de vinculación al delito, serán los que la Administración tributaria decida en la liquidación por los mismos: la liquidación administrativa se transforma en objeto y no meramente en presupuesto del procedimiento penal. El Juez penal carecería, en la regulación vigente, de elementos regulativos propios de la tipificación y que le permitan cuestionar, en su verificación fáctica, que concurren aquellos supuestos determinantes de la conducta sancionada penalmente»²⁹.

La mayor parte de la doctrina han calificado esta degradación como artificiosa, no obstante en contra de la opinión mayoritaria autores, como RAMÍREZ GÓMEZ, se desvían de calificar a este sistema como artificioso, puesto que ya ha sido avalado anteriormente por la Administración y la jurisprudencia del TEAC³⁰. Otros, en cambio, ponen de relieve tal jurisprudencia del TEAC con el fin de ilustrar el complicado procedimiento que debe llevarse a cabo para separar las liquidaciones: «responde a tal artificiosidad para el TEAC incluso antes de que se publicase la reforma tributaria de 2015, al exponer en resolución de 4 de diciembre de 2014 (JT 2014, 2018), que “Incluso si cuando para un mismo período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos, es posible su

²⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la hacienda pública». En: *Revista de Derecho Financiero*. Nº 170. 2016.

²⁹ RUÍZ ZAPATEIRO, G.C. .: «La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal». En: *Revista Quincena Fiscal*, nº 11. 2016.

³⁰ RAMÍREZ GÓMEZ, S. «Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública». En: *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 171, 2016.

desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal”. Ahora bien, será requisito para ello que la Administración aprecie, antes de pasar el tanto de culpa, la existencia del elemento subjetivo del tipo penal, que no es otro que la concurrencia del elemento doloso en el sujeto activo».

1.5.- EXCEPCIONES DEL ARTÍCULO 251 LGT.

Como ya se adelantó, si en el momento en que la Inspección aprecia indicios de delito se produce alguna de las tres circunstancias previstas en el artículo 251 LGT se deben suspender las actuaciones administrativas y se trasladará la competencia a la jurisdicción penal para fijar la cuota a través de la responsabilidad derivada de delito. Estas circunstancias son las siguientes:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación pueda producir la prescripción del delito.
- b) Cuando no exista suficiente información para determinarse con exactitud el importe de la liquidación o el obligado tributario al que se le atribuye.
- c) Cuando la tramitación de la liquidación perjudique a la investigación penal.

Asimismo, el art. 197 ter RGIT prevé que se podrán dar otras excepciones a la práctica de la liquidación vinculada a delito, a parte de las mencionadas, que deriven de otras de otras disposiciones legales.

PALAO TABOADA entiende que estos supuestos del artículo 251.1 LGT «tienen en común, al parecer, la conveniencia de que el órgano judicial intervenga inmediatamente, sin esperar a la liquidación administrativa»³¹.

Según la opinión de ALONSO DROMANT, la denuncia o querrela por la cual se suspende el procedimiento tributario debe interponerse inmediatamente después de apreciar los indicios de delito «para no demorar más el proceso en vía administrativa y evitar así, posibles perjuicios tanto para los obligados tributarios por la posible

³¹ PALAO TABOADA, C. ref. 2.

inseguridad jurídica que podría suponerles, como para la deuda tributaria en sí misma por la posibilidad de que se dificulten las posibilidades de cobro de la misma»³².

En cambio, si el inspector considera que no concurre ninguno de estos supuestos debe dictar el mencionado acto de liquidación y remitir el tanto de culpa al Juez penal produciéndose, a partir de ese instante, la simultaneidad procedimental anteriormente expuesta entre el procedimiento de recaudación tributaria y el proceso penal, cuya consecuencia es la modificación del acto de liquidación en caso de que su contenido sea diferente al de la sentencia penal³³.

Por último, autores como RAMÍREZ GÓMEZ entienden que a través del artículo 251 LGT se mantiene el régimen anterior a la reforma puesto que: «El procedimiento de comprobación queda suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal; las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes; el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria; y, por supuesto, en caso de existencia de delito la deuda tributaria se convierte, de nuevo, en responsabilidad civil derivada del delito, tal y como dispone la Disposición Adicional Décima de la LGT».

1. 6.- EL PROBLEMA DE LA IRRECURREBILIDAD

Esta simultaneidad procedimental, según la cual se produce la coexistencia entre el procedimiento tributario y el proceso penal, supone un sistema de autonomía procedimental. Esto quiere significar que cada orden competencial establece la cuota

³² ALONSO DROMANT, P. «La aplicación de los tributos en los casos de delito contra la Hacienda Pública». En: *Rev. Boliv. de Derecho*. N° 32. Julio de 2021. p.923.

³³ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. ref. 16. p. 94.

atendiendo a sus respectivos objetivos: para la Administración la finalidad de recaudar y la Jurisdicción penal para sancionar³⁴.

No obstante, a partir de la reforma anteriormente citada, se atribuye al Juez penal el poder de decidir acerca de la cuota tributaria, vinculando a la Administración tributaria a los hechos que se fijan en la sentencia penal y excluyendo a la Jurisdicción contencioso-administrativa del conocimiento de los recursos contra la liquidación.

De manera que en el sistema vigente no cabe recurso alguno frente a la liquidación efectuada por la Administración tributaria cuando entiende que existen elementos vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública, todo ello en atención a la preferencia del orden penal en la determinación de la cuota defraudada.

Dicha «irrecurribilidad» se encuentra reflejada en la Disposición adicional décima de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, incorporada mediante la Disposición adicional Tercera de la Ley 34/2015. La misma utiliza como fundamento el artículo 3.a) LJCA, en virtud del cual no corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo aquellas cuestiones atribuidas al resto de órdenes aunque estén relacionadas con la actividad de la Administración pública.

Así, en palabras de FERNÁNDEZ BERMEJO: «esta liquidación vinculada al delito “se encuentra legalmente blindada a cualquier actuación revisora de los órganos administrativos y jurisdiccionales genuinamente competentes para verificar la legalidad de la actuación administrativa (incluso ante vicios de procedimiento). Solo la determinación del quantum defraudatorio puede ser controlado en la esfera penal; todo lo demás que compone y circunda a dicha liquidación sencillamente no es oponible por el obligado tributario”, pese a las contundentes dudas de constitucionalidad al poder alterar esta realidad el principio de tutela judicial efectiva en cuanto a la imposibilidad de acceder a la justicia se refiere»³⁵.

³⁴ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. «La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública ¿Jurisdicción penal o administración tributaria?». En: *Crónica Tributaria*. Nº167. 2018.

³⁵ FERNÁNDEZ BERMEJO, D. «Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal». En: *Revista Quincena Fiscal*. Nº 1. Enero de 2019.

El objetivo principal de impedir el recurso de la liquidación es el temor a que se provoquen pronunciamientos contradictorias entre ambos órdenes como consecuencia del «paralelismo procedimental». Asimismo, de esta manera se evita que existan demoras en el proceso de recaudación. Tal y como entiende LÓPEZ DÍAZ, «la cuantificación administrativa constituye una especie de liquidación a cuenta de la determinación por el juez penal de la deuda tributaria, a los únicos efectos de proceder a su recaudación anticipadamente y sin esperar a la sentencia. Y, para evitar pronunciamientos dispares de las jurisdicciones, se niega cualquier vía de recurso administrativo, y consiguientemente se cierra el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa»³⁶.

No obstante, parte de la doctrina considera que tal proceder puede dar lugar a una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. En primer lugar, una parte de autores consideran que al implicar el traslado del control de la legalidad de las liquidaciones vinculadas al delito a la jurisdicción penal se vulnera el derecho a un juez natural al no ser competente por razón de la materia. Así lo entiende MARTÍN QUERALT, según el cual: la imposibilidad de recurrir «desnaturaliza el concepto de juez natural llamado a pronunciarse sobre la legalidad de la actuación administrativa»³⁷.

Sin perjuicio de lo anterior, otros autores en la misma línea, como RIBES RIBES, consideran que la Constitución no se refiere tanto al juez natural como sí al juez ordinario predeterminado por la ley, el cual supone una vertiente del derecho de tutela judicial efectiva como bien indica el artículo 24.2 CE. Según esta autora, la irrecurribilidad en vía administrativa supondría «una merma de las garantías alojadas en el derecho al juez ordinario, contemplado en su vertiente sustantiva de naturalmente competente por razón de la materia (...). La consecuencia de dicho mandato no es otra que el traslado a la jurisdicción penal del enjuiciamiento de cuestiones propiamente tributarias, lo que obliga al juez penal a interpretar y aplicar el Derecho Tributario, ámbito en el que carece de la adecuada especialización, con el consiguiente riesgo para la tutela judicial efectiva»³⁸.

Relacionado con el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, según ESPEJO POYATO, también existe una vulneración del derecho a la tutela judicial

³⁶ LOPEZ DIAZ, A., ref. 25.

³⁷ MARTÍN QUERALT, J.B., «Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito». En: *Carta tributaria, Revista de opinión*. Nº 11. 2016. p. 20.

³⁸ RIBES RIBES, A. ref.4, p. 244.

efectiva, «en cuanto que prevé la práctica de un acto administrativo de liquidación, ejecutivo, o la adopción de la decisión de no realizarlo, al margen del control de la Jurisdicción contencioso-administrativa conculcando uno de los pilares del Estado de Derecho, cual es el artículo 106 de nuestra Constitución»³⁹.

De igual manera apunta RUÍZ ZAPATERIO, al entender que el juez penal no puede sustituir el enjuiciamiento por parte de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, puesto que «solo los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa tienen la facultad legal, constitucionalmente atribuida, de declarar la ilegalidad de una actuación administrativa, de suspender cautelarmente la misma y de ejecutar en consecuencia -frente a la Administración- lo así declarado», conculcándose en su caso, lo dispuesto en artículo 106 CE y 8 y 9 de la LOPJ⁴⁰.

Por otro lado, conforme el parecer de MARTÍN LÓPEZ, la irrecurribilidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa no supone una vulneración del derecho constitucional al Juez ordinario predeterminado por la ley, en base a la doctrina del Tribunal Constitucional según la cual «su contenido queda circunscrito a la previa fijación, por una norma legal, del órgano que deba conocer cada clase de asunto, sin que comprenda su necesario enjuiciamiento por parte de los que se hallen especializados por razón de la materia. Juez ordinario no equivale, pues, a Juez natural, por lo que nada entorpece, desde este plano formal, a que el legislador realice la distribución competencial que estime adecuada y opte por no atribuir, al orden contencioso-administrativo, la revisión de este tipo de liquidaciones». Ello no obsta para que, según el mencionado autor, el conocimiento por la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito sea la alternativa más adecuada en aras de conseguir una mayor justicia tributaria y de no conculcar lo dispuesto en el artículo 106 de la Constitución, puesto que otorga el control de legalidad de la actuación administrativa a órganos judiciales no especiales⁴¹.

³⁹ ESPEJO POYATO, I., ref. 17. p. 29.

⁴⁰ RUÍZ ZAPATERIO, G. C. ref. 29.

⁴¹ MARTÍN LÓPEZ J.: «La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley». En: *Quincena Fiscal*, nº 10, 2016.

Por último, hay quien considera que en ningún caso se niega el acceso a los jueces y tribunales, sin que se pueda hablar de una lesión de la tutela judicial efectiva. No obstante sí que podríamos estar hablando de que se produzca un retraso en su ejercicio, al tener que esperar a la finalización del procedimiento penal para conseguir «la anulación, modificación o la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al que se dictó la propuesta de liquidación como consecuencia del correspondiente ajuste»⁴².

En definitiva, como señala mayor parte de la doctrina, la finalidad de esta medida es la de no obtener pronunciamientos contradictorios entre ambos órdenes jurisdiccionales, sin embargo, como bien apunta RIBES RIBES, no es posible hablar de pronunciamientos contradictorios o de «dos verdades judiciales» puesto que el artículo 3 LECrim atribuye al juez la competencia de resolver cuestiones prejudiciales administrativas con el único fin de determinar si existe o no delito fiscal, mientras que a la jurisdicción administrativa le compete el control de legalidad de la liquidación vinculada a delito. De manera que, a mi juicio, no parece acertado invocar que el objetivo principal de la irrecurribilidad sea el de evitar pronunciamientos justifique una posible conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva.

1.7.- PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA DE FACTO

Como punto de partida, según ARAGONÉS BELTRAN, constituyen cuestiones prejudiciales aquellas cuestiones de carácter sustantivo que deben ser resueltas por un órgano jurisdiccional de distinto orden del que conoce el proceso principal.

De hecho, reflejan la interrelación de elementos provenientes de diversas ramas del ordenamiento jurídico, las cuales, a su vez, están en la base de la especialización de los juzgados y tribunales. De esta forma, el órgano jurisdiccional

⁴² MARTINEZ MUÑOZ, Y. ref. 7.

que conoce de la cuestión principal necesitará resolver cuestiones que no son propias del orden jurisdiccional al que pertenece⁴³.

Como ya se ha visto, en los procesos penales de delito fiscal cuando se descubren indicios de delito fiscal la Administración tributaria debe de ultimar una serie de actuaciones liquidatorias mediante la emisión de un acto administrativo denominado liquidación vinculada al delito con carácter de cuestión prejudicial administrativa de naturaleza penal. De esta manera, la Administración tributaria procederá a la cuantificación de la obligación tributaria presuntamente defraudada. Esta previsión viene a suponer una excepción al artículo 10.2 LOPJ que establece, como regla general, que la prejudicialidad será devolutiva, obligando a la paralización de los procedimientos no penales mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a los que correspondan⁴⁴.

En consecuencia, la determinación de la cuota tributaria defraudada supone una cuestión prejudicial administrativa no devolutiva que se presenta ante la jurisdicción penal, lo cual puede plantear una serie de problemas ya que la culpabilidad o inocencia de los acusados dependerá de cómo se resuelva la cuestión administrativa.

Nuestro Alto Tribunal ha resuelto acerca de esta cuestión al poner de manifiesto que el órgano penal no se encuentra vinculado por las conclusiones alcanzadas por la Administración Tributaria en cuanto al importe de la cuota defraudada, «aunque nada le impide valorarlas en contraste con el resto de los elementos de prueba sometidos a su consideración en el acto del juicio oral, pues las razones que las sustentan no dejan de ser atendibles por los Tribunales, dada la alta cualificación técnica de los funcionarios que las elaboran. Por consiguiente, en los delitos contra la Hacienda Pública no es posible afirmar la existencia de una especie de prejudicialidad administrativa tributaria, que imponga a los Tribunales penales partir de la liquidación efectuada por las Autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal»⁴⁵. A

⁴³ ARAGONÉS BELTRÁN, E. «La cuestión prejudicial administrativa desde la perspectiva del ordenamiento administrativo». En: *La responsabilidad penal en la Administración Pública*. Barcelona: Fundación Democracia y Gobierno Local. 2010. p. 135 Y 136.

⁴⁴ GARCÍA DÍEZ, C. «La prueba en el delito fiscal». En: *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier. 2019. p. 138.

⁴⁵ STS 212/2021, de 10 de marzo FJ 2º.

semejante conclusión llegó la STS de 14 de junio de 2018 estimando que el cálculo de la cuota tributaria es competencia del Tribunal penal y negando la existencia de la prejudicialidad administrativa tributaria⁴⁶.

Resulta sorprendente que esta postura del Tribunal Supremo coincida con la anterior doctrina anterior a la reforma de 2012 en virtud de la cual: «la eventual existencia de una liquidación ya efectuada formalmente por la Administración tributaria, al incorporarse al proceso por delito fiscal no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el Tribunal»⁴⁷.

En cambio, autores como ESPEJO POYATO consideran que existe un riesgo en que el órgano penal no se desvincule de la liquidación realizada por la Administración tributaria, al carecer de conocimientos especializados de Derecho tributario y, por consiguiente, «no es infrecuente que los jueces que se encuentran en los expedientes de delito fiscal con documentos de la inspección, en la que se calcula la cuota tributaria, la tomen como algo dado, de lo que parten»⁴⁸.

Incluso el TC ha reconocido la importancia otorgada a los inspectores de Hacienda a la hora de determinar la cuantía defraudada, al declarar que sus informes son suficientemente válidos como prueba de cargo para enervar la presunción de inocencia, y que sus declaraciones en el juicio oral tienen carácter de prueba legítimamente obtenida y practicada, susceptible de ser valorada por el órgano penal⁴⁹. Esta situación, suele traer como consecuencia que se produzca una verdadera inversión de la carga de la prueba, al basarse la condena en el informe del inspector, viéndose en la obligación el acusado de acudir a una prueba alternativa y someterlo a contradicción.

En este sentido, FERNÁNDEZ BERMEJO señala la infracción del principio de prejudicialidad penal a partir de la reforma de la Ley 34/2015: «ya que es de sobra conocido que cuando la Administración considera, tras una investigación o comprobación de una situación, que puede existir un delito fiscal, efectuará una liquidación que

⁴⁶ STS 290/2018, de 14 de junio, FJ 22º.

⁴⁷ STS 2069/2002, 5 de diciembre, F 2º.

⁴⁸ ESPEJO POYATO, I. «La prejudicialidad administrativa de facto». En: *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal* [en línea]. Madrid: Marcial Pons. 2013.

⁴⁹ STC 147/2009, de 15 de junio, FJ 3º.

determinará una cuota tributaria que, a la postre, quedará en manos del juez penal su confirmación y, en su caso, conversión en cuota defraudada. Y es que al amparo del art. 10.1 LOPJ, “A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente”. Es evidente que es privativa la competencia del juez penal en esta materia»⁵⁰.

El mencionado GARCÍA DÍEZ va más allá y cuestiona la nulidad radical de la liquidación vinculada a delito por incompetencia manifiesta de la Administración Tributaria puesto que «cuantifica un elemento esencial del delito fiscal (la cuota defraudada), pudiendo alterar el juego de relaciones existente entre la Jurisdicción penal y la misma Administración (ni siquiera se trata, por tanto, de una posible confrontación de Jurisdicciones) a tenor del principio constitucional de prevalencia de la Jurisdicción penal; conforme al cual el Juez penal detenta la competencia exclusiva y prioritaria sobre cuestiones de alcance estrictamente penal»⁵¹.

Por su parte, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, señala que el sistema de prejudicialidad penal carece de fundamentos dogmáticos e históricos cuya implantación «se basó en una incorrecta extensión de este sistema, referido al procedimiento sancionador en aplicación del principio *non bis in idem*, al procedimiento de liquidación en el que dicha máxima no tiene ninguna vigencia». De manera que este sistema puede suponer una serie de peligros constitucionales tales como una modificación injustificada del reparto competencial derivado de la separación de poderes⁵².

En definitiva, descubrimos que según la jurisprudencia del TS la prejudicialidad administrativa en el proceso de delito fiscal no existe⁵³. En este sentido, el único competente para determinar la cuota tributaria es el juez penal, que podrá coincidir o no con la realizada por la Administración tributaria. Para ello, debe ser objeto de prueba respetando los principios propios del proceso penal.

⁵⁰ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., ref. 35.

⁵¹ GARCÍA DÍEZ, C. ref. 14.

⁵² GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L. ref.34. p. 103.

⁵³ RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J. «Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo». En: *ADPCP*. VOL. LXXIII. 2020. p. 670.

1.8.- EFECTOS DE LA SENTENCIA PENAL EN LAS LIQUIDACIONES

Puesto que en el nuevo sistema continúa la prevalencia de la jurisdicción penal frente a la administrativa, el artículo 257 LGT, prevé la obligación de ajustar las liquidaciones con posterioridad a que se haya dictado sentencia. Podemos encontrarnos con las siguientes circunstancias:

1. Si se dicta sentencia condenatoria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, pueden darse dos situaciones distintas:

- a. Para el caso de que la cuota determinada sea igual que la liquidada en vía administrativa, no es necesario modificar la misma, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.
- b. Por el contrario, si la cuota determinada en el proceso penal de la fijada en vía administrativa, entonces deberá modificarse la liquidación vinculada al delito. El acto inicial subsistirá y será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Esta modificación no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

Y, si la cuantía de la cuota resulta ser menor a la determinada en la liquidación vinculada al delito se procederá a aplicar la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

2. Si en el proceso penal no se aprecia la existencia de delito:

- a. Si se determina que no existe obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo 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.
- b. Si en el proceso penal no se aprecia delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito. La actuación inspectora deberá tener en cuenta los hechos que el órgano judicial penal ha considerado probados.

En este último supuesto que responde a la idea de que «los mismos hechos no pueden existir o dejar de existir según la rama de la jurisdicción de que se trate» se producen distintos efectos según LÓPEZ DÍAZ, a saber:

1. Como efecto de la prejudicialidad penal, se produce un detrimento en la jurisdicción contencioso-administrativa, que sería competente en razón de la materia, puesto que atañe a la jurisdicción penal determinar el contenido de la posterior liquidación a través de los hechos probados de la sentencia.
2. Y, además, se producen una serie de dificultades para acceder al recurso contra la sentencia absolutoria, para el caso en que el contribuyente absuelto pretenda combatir esta sentencia en relación a los hechos probados.
3. Por último, estos hechos probados se aplicarán a otros sujetos que no han formado parte del procedimiento penal, por ejemplo a los responsables tributarios⁵⁴.

FERNÁNDEZ BERMEJO también se muestra crítico con esta última consecuencia y la equipara con el procedimiento a seguir en los casos antes citados en los que se inadmite la denuncia o querrela y se devuelve el expediente al órgano competente para continuar con la tramitación del expediente. Desde su perspectiva, resulta incoherente que el mismo material probatorio que no ha resultado válido en sede penal pueda servir para regularizar por la Administración una situación tributaria «cuando ese mismo material ha sido aportado y definido en los mismos términos en el informe de denuncia emitido por la Administración tributaria, lo cual podría atentar contra la realidad fáctica asentada por el juez de corte penal». De manera acertada, la solución que plantea para tal cuestión es la de realizar una actividad probatoria adicional a la que generó la denuncia inicial por parte de la Administración puesto que «la vinculación de la Administración a lo dispuesto en la resolución judicial obedece al valor de cosa juzgada, y la sujeción a los hechos probados deberá realizarse, en todo caso, de manera estricta e incondicional por la Administración tributaria. Todo aquello que no pueda englobarse bajo los hechos probados podrá regularizarse siempre que cuente con los medios de prueba y respete las coordenadas fácticas en las que la Administración pueda actuar»⁵⁵.

⁵⁴ LÓPEZ DÍAZ, A. ref.25.

⁵⁵ FERNÁNDEZ BERMEJO, D. ref.35.

Con el fin de evitar una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, para CALVO VÉRGEZ, «hubiera sido preferible que única y exclusivamente se hubiese admitido la práctica de la liquidación respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación que no se hallasen vinculados a los hechos determinantes del presunto delito contra la Hacienda Pública»⁵⁶.

Por último, según el parecer de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, la atribución competencia sigue siendo idéntica a la situación anterior a la reforma del 2012, cuando, tal y como se ha puesto de manifiesto, la cuota tributaria se establecía en la sentencia a través de la responsabilidad civil. De ello se desprende que la Administración continúa vinculada a la cuota fijada por el Tribunal penal con efectos de cosa juzgada, excluyendo de esta forma la competencia de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Como a continuación se expondrá, para dicha autora, la emisión de la liquidación vinculada a delito tiene como único objetivo el posibilitar el cobro anticipado de dicha cuota⁵⁷.

⁵⁶ CALVO VÉRGEZ, JUAN. ref. 23

⁵⁷ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., ref. 52. p. 101

2.- PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN ANTE EL POSIBLE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

2.1.- LA NO PARALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Como se comentó en el anterior capítulo, la anterior regulación imponía la obligación de la paralización de liquidaciones de la deuda tributaria produciendo el resarcimiento a la Hacienda Pública a través de la responsabilidad civil derivada de delito.

Ahora bien, por medio de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, el artículo 255 LGT prevé lo siguiente: «En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución».

En relación con lo recogido este precepto, las acciones destinadas al cobro de la deuda tributaria liquidada se registrarán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de la LGT.

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

De manera que, través de este nuevo sistema, se favorecen las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación que tendrán carácter provisional hasta que resuelva el juez penal de acuerdo con los ajustes del artículo 257 LGT, mencionados en el anterior capítulo.

En palabras de RUÍZ ZAPATERIO: «la “interposición” de la admisión de la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública parece ir dirigida a “satisfacer” la intervención judicial en relación con la recaudación, que solo se paraliza si el Juez penal acordara la suspensión de las actuaciones de ejecución (administrativa)». Según este autor, la consecuencia de este régimen es la de la sustitución por la Administración

tributaria de la iniciativa y facultades del Juez penal, puesto que «resulta bastante improbable que el juez penal vaya a suspender las actuaciones de ejecución administrativa (ello le obligaría a conocer desde el mismo inicio de las actuaciones de cuestiones de fondo atribuidas normalmente a la Administración tributaria y al Juez de lo contencioso-administrativo), pues ello le libera, desde el inicio del proceso, de una actuación que a menudo resulta muy exigente»⁵⁸.

Asimismo, según la Disposición adicional décima de la LGT, en estos procedimientos la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

En suma, la responsabilidad civil y la pena de multa se acumularán al procedimiento de apremio, con la correspondiente obligación de la Administración tributaria de informar al juez penal acerca de la tramitación e incidentes relativos a la ejecución encomendada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117.3 CE. Según el parecer de ALONSO DROMANT, esto podría plantear problemas de constitucionalidad, «ya que los órganos administrativos sólo informan al órgano jurisdiccional, cuando lo que establece nuestra Constitución es que el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, ejecutando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales»⁵⁹.

Por último, el legislador prevé una serie de causas de oposición a la recaudación contempladas en el artículo 256 LGT: «solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Ley».

Según su Exposición de Motivos, el objetivo de la reforma de la LO 7/2012 de 27 de diciembre es el de 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

⁵⁸ RUÍZ ZAPATERIO, G. C., ref. 29.

⁵⁹ ALONSO DROMANT, P., ref. 32. p. 830.

de imposible o difícil reparación». Por lo tanto, lo que se prioriza con este nuevo sistema de recaudación es el de facilitar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria mediante la no paralización del procedimiento administrativo por el inicio del procedimiento penal, no obstante, según LÓPEZ DÍAZ, adolece de defectos graves, alguno de los cuales puede afectar a derechos fundamentales de los particulares, como la tutela judicial efectiva o incluso el *ne bis in idem*⁶⁰.

Para finalizar, cabe destacar la opinión que merece a ESPEJO POYATO esta nueva regulación en relación con el procedimiento de recaudación y es que, para ella, el legislador solo se ha preocupado de los aspectos recaudatorios del sistema derivando en el desinterés de la Administración tributaria y del legislador en la investigación del delito fiscal. Y ello es así puesto que «se sigue partiendo de la incompetencia de la Administración tributaria para la investigación del delito, de manera que, en realidad, solo se prevé que se practique la liquidación cuando no es necesaria una previa investigación del delito, por lo que, cuando es necesaria una previa investigación, se hace precisa la remisión del asunto a la Jurisdicción penal, no conectada con el control jurisdiccional de la investigación criminal, que se ignora en la reforma, sino con la absoluta abstención, teórica, de la Administración tributaria en la misma»⁶¹.

2.2.- MEDIDAS CAUTELARES

El artículo 81 LGT regula las medidas cautelares con el fin de asegurar el cobro de las deudas tributarias cuando conozcan indicios racionales de que su cobro se verá frustrado o dificultado. Según este precepto: «los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción», salvo que se den las siguientes circunstancias: que se conviertan en embargos; que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción; que se acuerde su sustitución por otra garantía suficiente; que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, siempre que no supere los seis meses, y que para el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, sus efectos cesarán a los veinticuatro meses desde su adopción.

⁶⁰ LÓPEZ DÍAZ. ref. 25.

⁶¹ ESPEJO POYATO, I., ref. 17. p. 33.

Por lo tanto el plazo para el caso del procedimiento al que se refiere el artículo 253 LGT será el de 24 meses, con la posibilidad de prorrogarse hasta 18 meses a través de acuerdo motivado.

Así mismo, dichas medidas «podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada». Y, si se solicita al órgano judicial penal la suspensión a la que se refiere el artículo 305.5 CP, las medidas se mantendrán hasta que este adopte la decisión sobre su conservación o levantamiento.

No obstante, el artículo 614 bis de la LECrim prevé que: «Una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez de lo penal decidirá acerca de las pretensiones referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria». En opinión de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO en la práctica pueden coexistir la garantía exigida para la suspensión de las actuaciones de recaudación y la medida cautelar adoptada por la Administración, «lo que puede dar lugar a una duplicidad de garantías injustificada: la medida cautelar y la garantía que el Juez ha podido establecer sobre la cuota tributaria, los intereses de demora y los posibles recaudos para conceder la suspensión en aplicación del art. 614 bis. 4 LECrim»⁶².

Por último, el apartado 9 del artículo 81 LGT dispone que si en el procedimiento de comprobación o investigación se ha formulado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya practicado la liquidación vinculada a delito. Si la investigación no tiene origen en uno de los procedimientos referidos, las medidas cautelares pueden adoptarse por «el órgano competente de la Administración Tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales».

A este respecto se llega a la conclusión de que el legislador prevé la facultar de la Administración tributaria para acordar las medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias, aunque siempre sometido a control del órgano penal que conoce del procedimiento por delito contra la Hacienda Pública, al tener la última palabra acerca de su conversión en medida jurisdiccional o su levantamiento. En este sentido, según CALVO VERGÉZ, de ello se desprende que existe un control ejercido por la autoridad judicial, no ya solo de las medidas cautelares adoptadas respecto de la liquidación

⁶² GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L., ref. 16. p. 101.

vinculada al delito sino, con carácter general, del conjunto de la obligación tributaria, incluida la parte objeto de la liquidación ajena al delito⁶³.

La doctrina también se ha pronunciado acerca de las medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias. Así autores como TEJERIZO LÓPEZ sostiene que podría causar un grave atentado al principio de separación de poderes, en el sentido de que el Poder Ejecutivo no puede en ningún caso inmiscuirse en la actuación del Poder Judicial, a menos que este lo solicite. Debería ser es la propia Administración tributaria quien solicite al juez de instrucción, que esté llevando a cabo las actividades de investigación, que tome las decisiones que considera necesarias, o que se adopten las medidas cautelares precisas, pero no al revés. En este sentido, según el citado autor: «La Administración tributaria puede incluso pedirle al juez de instrucción que le encargue ejecutar lo que solicita, y es el órgano judicial competente quien debe decidir sobre estas cuestiones. Incluso el juez, de oficio, puede pedir a la Administración tributaria que realice todo lo que llevamos relatando».

Por otro lado, en opinión de RIBES RIBES, se sigue manteniendo la prevalencia penal en el procedimiento de recaudación, puesto que el juez penal tiene la facultad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiéndose con ello el acceso a una justicia cautelar frente a la liquidación tributaria. También se desprende del ajuste de la cuantía liquidación a los hechos declarados probados por el juez penal, supeditándose de esta manera la liquidación tributaria al resultado del proceso penal⁶⁴.

Para finalizar, en la misma línea se muestra LÓPEZ DÍAZ cuando dice que le sorprende la exclusión de cualquier vía de recurso contra la liquidación vinculada a delito pero sí se judicialice la suspensión de la ejecución atribuyendo la decisión al juez penal antes de que haya recaído sentencia. Según él: «Si partimos del hecho incontrovertido de que todos los actos administrativos pueden ser objeto de recurso, al presunto delincuente fiscal se le impide impugnar la liquidación practicada por la Administración tributaria, pero podrá impugnar, dentro de los límites establecidos en la Ley, los actos de recaudación»⁶⁵.

⁶³ CALVO VÉRGUEZ, J. ref 23.

⁶⁴ RIBES RIBES, A. ref 3. p. 251.

⁶⁵ LOPEZ DIAZ, A. ref.25.

3.- EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 250.2 LGT en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública: «la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos». Por lo tanto, al contrario que en el procedimiento de comprobación y de recaudación, el procedimiento sancionador tributario no podrá concurrir paralelamente con el proceso penal.

Por otra parte, para el supuesto de que ya se haya iniciado un procedimiento sancionador que aún no ha sido concluido: «dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal». No obstante, si el juez penal no ha apreciado la existencia de delito se la ley prevé la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados⁶⁶.

⁶⁶ En este mismo sentido, el artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, prevé de manera pormenorizada las consecuencias para el procedimiento sancionador en caso de producirse el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, a saber:

«(...) a) En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el mismo.

b) En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido.

c) En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

Estas mismas consecuencias se producirán, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos».

Así mismo, para el caso en que se aprecien alguna de las circunstancias enunciadas en el artículo 251.1 LGT en virtud de las cuales se produce la suspensión de las actuaciones administrativas, también se verá suspendido el inicio del procedimiento sancionador hasta que exista sentencia firme, el archivo de las actuaciones, el sobreseimiento o la devolución del expediente. En cambio, no se suspenderá cuando el procedimiento sancionador ha sido incoado con anterioridad de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda pública el cual se entenderá concluido en el momento del pase del tanto de culpa a la Jurisdicción penal o de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Cabe destacar que, conforme a lo previsto en el artículo 209.2 LGT, no puede producirse el pase del tanto de culpa durante el plazo de seis meses que transcurre entre la terminación del procedimiento de comprobación e investigación y la apertura del procedimiento sancionador.

Por último, el artículo 250.2 LGT dispone que «La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos».

Este último precepto supone una salvaguarda del principio *non bis in idem* incluido en el artículo 25 de la Constitución Española, el cual supone la prohibición de aplicar una doble sanción a un mismo sujeto por la comisión de los mismos hechos.

Siguiendo la jurisprudencia reiterada del TS: «El principio *non bis in idem* se incardina, como acertadamente señala la parte recurrente, en el art. 25 CE -derecho a la legalidad- (STC 91/2008, de 21 de julio). Y dicho principio, tal y como ha señala una constante jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 188/2005, de 7 de julio) "[...] opera, tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal, para regir las relaciones entre el ordenamiento penal y el derecho administrativo sancionador, pero también internamente dentro de cada uno de estos ordenamientos en sí mismos considerados, proscribiendo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente [...]»⁶⁷.

⁶⁷ STS 1390/2022 de 28 de octubre de 2022, FJ 5º.

Este principio se compone de dos vertientes, en primer lugar una material que prohíbe, tal y como se menciona en la anterior sentencia, la imposición de una doble sanción en aquellos casos en los que existe identidad de sujeto, hecho y fundamento. Y también se compone de una vertiente procesal la cual «veta la duplicidad de procedimientos sancionadores en el supuesto de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Esta garantía no rige exclusivamente las relaciones entre los órganos judiciales penales y administrativos, pues opera también autónomamente dentro de cada uno de ellos, proscribiendo “[...] la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente”, cuando se verifique la triple identidad de referencia»⁶⁸.

Según la jurisprudencia del TS no existe una vulneración del principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental puesto que no puede realizarse una equiparación entre el procedimiento administrativo sancionador y el proceso penal en orden a determinar el alcance de la prohibición constitucional, esto es así debido a que «el "non bis ídem" procesal sólo prohíbe que exista un procedimiento administrativo sancionador posterior al proceso penal absolutorio por el mismo ilícito cuando aquél pueda equiparse por su complejidad y gravedad a un proceso penal».

Asimismo, esta misma línea jurisprudencial entiende que la previsión del artículo 250.2 LGT se orienta a evitar que recaigan pronunciamientos contradictorios y: «precisamente, para impedir la eventual existencia de pronunciamientos contradictorios en el indicado sentido, el artículo 180 LGT otorgaba preferencia a los órganos penales sobre la Administración tributaria. Por ello, expresamente, antes de la reforma introducida por la Ley 34/2015; disponía que si la Administración tributaria estuviera tramitando un procedimiento administrativo y apreciase la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, previa audiencia del interesado, debía remitir tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal. Se trata de una prejudicialidad penal no solo a efectos estrictamente punitivos, sino también a los efectos tributarios. Dicha remisión producía la suspensión o interrupción de los plazos de prescripción del derecho de la Administración a imponer la sanción, sin que volviera a reabrirse dicho plazo hasta el

⁶⁸ ALMUDÍ CID «La vertiente procedimental del principio ne bis in idem y otros límites a la reiteración del ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria». En: *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 196. 2022.

sobreseimiento o archivo de las actuaciones penales o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal»⁶⁹.

Sin perjuicio de lo anterior, parte de la doctrina entiende que efectivamente se produce una vulneración del principio *non bis idem*, en tanto en cuanto existe una identidad de hechos punibles. De manera acertada, según GARCÍA DÍEZ, incluso la misma LGT en sus artículos 250.2 y 257.2 c) LGT viene a reconocerlo implícitamente al supeditar la potestad sancionadora de la Administración a los hechos declarados probados en el procedimiento penal.

Y, por último, el procedimiento sancionador tributario posterior del proceso penal «guarda una indudable significación penal habida cuenta de su complejidad (que en su momento motivó el envío del Expediente al Juez penal) y de la naturaleza y magnitud de las sanciones tributarias, que se van a imponer»⁷⁰.

Por parte de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, la vinculación de la potestad sancionadora a la sentencia es más intensa que la existente en relación con la facultad liquidadora como consecuencia de la vigencia del principio *ne bis in idem*, puesto que «el principio *ne bis in idem* y la vigencia de los mismos principios sobre la prueba en el procedimiento sancionador y en el proceso penal determinan que la vinculación a los hechos probados y no probados y a las calificaciones jurídicas contenidos en la sentencia penal sea absoluta para la Administración en el desarrollo de su facultad sancionadora»⁷¹.

Por otro lado, autores como MARTÍN LÓPEZ consideran que el principio *ne bis in idem* en su vertiente formal no se ve conculcado, invocando la reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, según la cual «admite la duplicidad de procedimientos siempre que presenten una conexión sustantiva y temporal que permita afirmar la existencia de un conjunto punitivo coherente y respetuoso con los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad»⁷².

⁶⁹ SAN de 7 de julio de 2021, n° rec. 597/2020, FJ 6°.

⁷⁰ GARCÍA DÍEZ, C. ref. 14.

⁷¹ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. ref. 16. p. 93.

⁷² MARTÍN LÓPEZ, J. ref. 41.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La reforma realizada por la Ley 34/2015 introdujo una serie de modificaciones en los procedimientos tributarios en el momento en que se descubren indicios de un posible delito contra la Hacienda Pública. Como hemos visto, uno de los cambios más relevantes de esta nueva regulación es la no paralización del procedimiento de inspección a pesar de la presencia de los indicios de delito fiscal. El principal inconveniente de esta medida es el riesgo de violar el derecho a la no autoincriminación de los contribuyentes al permitir que la inspección continúe, lo que podría llevar a que la información obtenida se utilice en su contra en el proceso penal. Muchas son las opiniones expuestas a lo largo del presente trabajo, sin embargo, bajo mi punto de vista la más acertada consiste en la incorporación de un enunciado en el propio precepto con el objeto de que no se incluyan en el expediente administrativo los datos y pruebas proporcionados por el contribuyente bajo coerción durante el proceso de inspección, tal y como ha venido recordando la jurisprudencia nacional y comunitaria.

SEGUNDA.- A continuación, la Administración tributaria debe emitir liquidaciones separadas cuando en un mismo concepto impositivo y periodo se encuentren elementos vinculados con conductas fraudulentas relevantes para un delito fiscal y otros elementos no relacionados con dicho delito, permitiendo de esta manera que cada liquidación siga un procedimiento y régimen de recursos diferentes. De esta manera se generarán dos tipos de liquidaciones, a saber: una propuesta de liquidación vinculada a delito, lo que a mi juicio resulta un tanto complicada y artificiosa, dada la dificultad de discernir aquellos elementos en los que se aprecie una conducta dolosa; y, una propuesta de liquidación general que englobará todos aquellos elementos comprobados. Una novedad que introduce esta regulación es la posibilidad que ofrece al contribuyente de optar por un cálculo proporcional de cuotas a compensar o deducir, lo cual plantea una posible vulneración del principio de tipicidad penal y la naturaleza no disponible de la obligación tributaria. En definitiva, la intención de esta disgregación de liquidaciones es que cada una siga distintos procesos y recurso, sin embargo su implementación plantea dificultades en la distinción y valoración de elementos.

TERCERA.- Como consecuencia de la reciente reforma de la ley 34/2015, se ha optado por un sistema en virtud del cual es el Juez penal quien decidirá acerca de la cuota tributaria, vinculando de esta forma a la Administración con aquellos hechos judiciales que se establezcan en la sentencia. De esta manera, se establece una prohibición de recurribilidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa frente a la liquidación vinculada a delito efectuada por la Administración tributaria. El objetivo de este nuevo sistema es el de evitar contradicciones entre órdenes jurisdiccionales, sin embargo plantea cuestionamientos sobre la tutela judicial efectiva y el principio del juez natural.

CUARTA.- Hemos estudiado como al determinación de la cuota tributaria defraudada supone una cuestión administrativa de facto puesto que es la Administración tributaria quien cuantificará la obligación tributaria presuntamente defraudada que se presentará ante a jurisdicción penal. Pues bien, aunque por parte del TC se sostiene que el Juez penal no está vinculado a la liquidación de la Administración, existe por parte de buena parte de la doctrina una preocupación sobre la influencia de dicha liquidación en el proceso penal y una posible inversión de la carga de la prueba.

QUINTA.- La reforma de la Ley 34/2015 mantiene la primacía de la jurisdicción penal sobre la administrativa en casos de delito fiscal, a través del artículo 257 LGT por el prevé que las liquidaciones administrativas deben de ajustarse según lo previsto por la sentencia penal. De manera que pueden darse dos escenarios.

En primer lugar para el caso de que exista sentencia condenatoria y la cuota en la sentencia penal coincide con la liquidación administrativa, no se modifica, pero se aplican intereses y recargos. No obstante, si la cuota en la sentencia es diferente, se rectifica la liquidación administrativa para ajustarse a la cuota de la sentencia, sin afectar por ello las actuaciones recaudatorias ya realizadas. Por otro lado, si se prevé la inexistencia de delito en el proceso penal y se determina la inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa se anula, aplicando normas tributarias para devoluciones. Sin embargo, si el proceso penal no detecta delito por razones distintas, las actuaciones inspectoras se retrotraen a la propuesta de liquidación, considerando los hechos probados por el juez penal. Esto último va en detrimento de la jurisdicción contencioso-administrativa, puesto

que corresponde a la jurisdicción determinar la liquidación futura a partir de los hechos declarados probados.

SEXTA.- Con respecto al procedimiento recaudador, el artículo 255 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que, en casos mencionados en el artículo 250.2 de dicha ley, la existencia de procesos penales por delitos contra la Hacienda Pública no detendrá las gestiones administrativas para cobrar las deudas tributarias, salvo si el Juez decide suspender la ejecución. De esta forma se favorece las acciones administrativas de liquidación y recaudación, que tendrán un carácter provisional hasta que el juez penal resuelva. Tal medida busca equiparar la posición del presunto delincuente con otros deudores tributarios y aumentar la eficacia del control administrativo, no obstante, supone el manteniendo la incompetencia de la Administración tributaria en la investigación del delito fiscal y relega esta responsabilidad a la Jurisdicción penal.

SÉPTIMA.- Al contrario que en los procedimientos mencionados, no se iniciarán ni continuarán procedimientos sancionadores por los mismos hechos si hay indicios de delito contra la Hacienda Pública. Como hemos visto, según la jurisprudencia del TS, no existe una vulneración del principio *non bis in idem* en su aspecto procesal, ya que no se puede equiparar el proceso administrativo sancionador con el proceso penal para determinar el alcance de la prohibición constitucional. Sin embargo, tal y como se incardina de la LGT, esta regulación supone supeditar la potestad sancionadora de la Administración a los hechos declarados probados en el procedimiento penal, produciéndose de esta manera una conculcación del principio constitucional.

BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID «La vertiente procedimental del principio ne bis in idem y otros límites a la reiteración del ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria». En: *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 196. 2022. ISSN 0210-8453

ALONSO DROMANT, P. «La aplicación de los tributos en los casos de delito contra la Hacienda Pública». En: *Rev. Boliv. de Derecho*. Nº 32. Julio de 2021. ISSN-e 2070-8157.

ARAGONÉS BELTRÁN, E. «La cuestión prejudicial administrativa desde la perspectiva del ordenamiento administrativo». En: *La responsabilidad penal en la Administración Pública*. Barcelona: *Fundación Democracia y Gobierno Local*. 2010. ISBN: 978-84-613-7600-1.

BAÑARES DE FRUTOS, M. «La naturaleza de la Responsabilidad Civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015». En: *Revista Quincena Fiscal*. Nº 1. 15 de junio de 2022. ISSN 1132-8576.

CALVO VÉRGEZ, JUAN. «El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT». En: *Revista Quincena Fiscal*. Nº 11. 2022. ISSN 1132-8576

ESPEJO POYATO, I. «La prejudicialidad administrativa de facto». En: *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal* [en línea]. Madrid: Marcial Pons. 2013.

ESPEJO POYATO, I. «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT». En: *Centro de Estudios Financieros*. Nº 388. 2015. p. 33. ISSN 1138-9540.

FERNÁNDEZ BERMEJO, D. «Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal». En: *Revista Quincena Fiscal*. Nº 1. Enero de 2019. ISSN 1132-8576.

GARCIA DíEZ, C. «Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del “tanto de culpa” en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública». En: *Revista Quincena Fiscal*. Nº 21. 21 de diciembre de 2022. ISSN 1132-8576.

GARCÍA DÍEZ, C. «La prueba en el delito fiscal». En: *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier. 2019. ISBN: 978-84-17466-80-0.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. «La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública ¿Jurisdicción penal o administración tributaria?». En: *Crónica Tributaria*. Nº167. 2018. ISSN: 0210-2919.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L. «Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios». En: *Crónica tributaria*. Nº. 126. 2018. ISSN: 0210-2919.

GÓMEZ TOMILLO, M. «Los derechos a no declarar contra sí mismo, a no declararse culpable y a guardar silencio en procedimientos de inspección o supervisión administrativa previos a un procedimiento sancionador o penal». En: *Estudios Penales y Criminológicos*. Nº 42. 2022. ISSN 1137-7550.

LÓPEZ DÍAZ, A. «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT». En: *Revista Española de Derecho Financiero*. 2015. Nº 167. ISSN 0210-8453

MARTÍN LÓPEZ J.: «La «irrecorribilidad» ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley». En: *Revista Quincena Fiscal*, nº 10, 2016. ISSN 1132-8576.

MARTÍN QUERALT, J.B., «Una mirada a la irrecorribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito». En: *Carta tributaria, Revista de opinión*. Nº 11. 2016. p. 20. ISSN 2443-9843.

MARTINEZ MUÑOZ, Y.: «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario». En: *Revista Quincena Fiscal*, nº 6. 2016. ISSN 1132-8576.

PALAO TABOADA, C.: «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT». En: *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 167, 2015. ISSN 0210-8453.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. «Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública». En: *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 171, 2016. ISSN 0210-8453.

RIBES RIBES, A. «Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal». En: *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier. 2019. ISBN: 978-84-17466-80-0.

RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J. «Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo». En: ADPCP. VOL. LXXIII. 2020. ISSN 0210-3001.

RUÍZ ZAPATERIO, G. C.: «La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal». En: *Revista Quincena Fiscal*, nº 11. 2016. ISSN 1132-8576.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la hacienda pública». En: *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 170. 2016. ISSN 0210-8453.

ANEXOS

1. Referencias normativas

Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, pp. 29313-29424.

España, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, pp. 44987-45065.

España, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, Boletín Oficial del Estado, 24 de noviembre de 1995, núm. 281, pp. 33987-34058.

España, Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, Boletín Oficial del Estado, de 2 de julio de 1985, núm. 157, pp. 20632-20678.

España, Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, aprobatorio de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, Boletín Oficial del Estado, 17 de septiembre de 1882, núm. 260, pp. 803-806.

España, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, Boletín Oficial del Estado, 5 de septiembre de 2007, núm. 213, pp. 36512-36594.

España, Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, Boletín Oficial del Estado, 28 de octubre de 2004, núm. 260, pp. 35598 a 35612.

2. Referencias jurisprudenciales

Sentencia de la Audiencia Nacional, 597/2020, de 7 de julio de 2021.

Sentencia del Tribunal Constitucional, 147/2009, de 15 de junio de 2009.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 11663/04, de 5 de abril de 2012.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 34129/96 de 9 de mayo de 2000.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, c-407/04, de 25 de enero de 2007.

Sentencia del Tribunal Supremo, 2069/2002, de 5 de diciembre de 2002.

Sentencia del Tribunal Supremo, 68/2006, de 13 de marzo de 2006.

Sentencia del Tribunal Supremo, 290/2018, de 14 de junio de 2018.

Sentencia del Tribunal Supremo, 212/2021, de 10 de marzo de 2021.

Sentencia del Tribunal Supremo, 1390/2022, de 28 de octubre de 2022.

3. Páginas web

<https://www.boe.es/>

<https://www.agenciatributaria.es/>

<https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

<https://dialnet.unirioja.es/>

<https://www.mjusticia.gob.es/es>

<https://biblioteca.unileon.es/principal>

<https://proview-thomsonreuters-com>