

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Antonio Cubero Truyo
Frans Vanistendael
Jesús Rodrigo Fernández
Joan Iglesias Capellas
Juan Calvo Vérguez



AEDAF

La cosa juzgada fiscal en la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública

Joan Iglesias Capellas

Abogado. Doctor en Derecho

Socio de Roca Junyent

Inspector de Hacienda en excedencia

Title

The tax res judicata in the condemnatory judgement for crime against the Tax Authorities

Resumen

El propósito de este trabajo es poner de manifiesto las deficiencias técnicas del régimen de ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública desarrollado en el artículo 257 LGT, así como también las graves consecuencias que, para los derechos fundamentales de los contribuyentes, se derivan de la reforma procesal introducida por la Ley 34/2015, de 23 de septiembre, a fin de modificar la competencia jurisdiccional para controlar los actos dictados por la Administración tributaria cuando se advierte la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva.

Palabras clave

Delito. Hacienda Pública. Fraude. Cuota dolosa. Prejudicialidad. Cosa juzgada. Litispendencia. Sentencia condenatoria. Juez natural. Tutela judicial. Jurisdicción contencioso-administrativa. Derechos fundamentales. Constitución española. Ley General Tributaria. Ley Enjuiciamiento Criminal.

Abstract

The aim of this work is to highlight the serious consequences to the fundamental rights of taxpayers, which come from the procedural reform introduced by Law 34/2015, September 23rd, in order to modify the jurisdictional competence to control the acts dictated by the Spanish Tax Administration, whenever a possible commission of criminal tax fraud is detected.

Keywords

Taxpayer. Tax crime. Public Treasury. Guilty verdict. Natural judge. Judicial guardianship. Contentious-administrative jurisdiction. Fundamental rights. Spanish Constitution. General Tax Law. Criminal Procedure Law.

Sumario

1. Introducción
2. La distribución de competencias entre la administración tributaria y la jurisdicción penal en la persecución del fraude fiscal
 - 1ª Etapa (1977 - 1986). La preferencia administrativa plena
 - 2ª Etapa (1986 - 1995). La preferencia penal relativa
 - 3ª Etapa (1995 - 2012). La preferencia penal absoluta
 - 4ª Etapa. El modelo de concurrencia
3. La cosa juzgada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
4. Efectos de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública sobre la potestad de la Administración de liquidar la deuda tributaria
5. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito
6. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando se ha dictado la liquidación vinculada a delito
7. Efectos de la sentencia de conformidad
8. Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria
9. La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un proceso contencioso-administrativo dirigido contra la liquidación tributaria
 - 9.1. Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad
 - 9.2. Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación
 - 9.3. Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
10. Conclusiones
11. Bibliografía

Este trabajo ha sido galardonado con el **Premio AEDAF**, en la modalidad de asesor fiscal en ejercicio, en su XXII Edición, siendo miembros del jurado: Enrique Giménez Reyna (Presidente), Javier Gómez Taboada (Secretario), Beatriz Ladero de las Cuevas, Cristina García-Herrera Blanco, José Ignacio Alemany Bellido, José Ignacio Ruiz Toledano, José María López Geta, Juan Zornoza Pérez, María Amparo Grau Ruiz, Manuel Vicente Garzón y Rosa María Prieto del Rey.

1. Introducción

Desde su introducción por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, el delito fiscal constituye la pieza «de cierre» del sistema tributario español que, como es sabido, tiene su origen en el artículo 31 de la Constitución, de 27 de diciembre de 1978, donde se establece el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, puede tener alcance confiscatorio.

La conexión entre el deber constitucional de contribuir y el delito fiscal es tan íntima, tan profunda, que podríamos considerar que el artículo 31 CE y el artículo 305 CP constituyen el *alfa* y *omega* de todo el ordenamiento jurídico tributario, pues en la norma penal se describe aquel comportamiento que, por su extrema insolidaridad respecto al conjunto de los ciudadanos que pagan los impuestos que les corresponden, merece un reproche jurídico de tal intensidad que incluso justifica la imposición de una sanción privativa de libertad.

Es decir, en las democracias avanzadas, donde el gasto público derivado del Estado del bienestar presiona al alza los presupuestos de las Administraciones públicas, el fraude fiscal adquiere una dimensión que trasciende la mera irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para adquirir la condición de una amenaza contra la sostenibilidad financiera del Estado. Por ello, la norma penal no castiga tanto la falta de pago de las deudas con la Hacienda Pública -por elevadas que estas pudieran ser-, como el abuso que representa aprovecharse de las ventajas de vivir en una comunidad sin participar en la financiación de las necesidades colectivas.

Visto desde esta perspectiva, el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el escenario en el que se confrontan con mayor intensidad los derechos y los deberes de los ciudadanos en su condición de contribuyentes y, por ello, constituye el punto de encuentro de prácticamente todo el ordenamiento jurídico, pues en el mismo convergen: (i) desde las normas del Derecho Constitucional y las normas generales del Derecho Público; (ii) pasando por las normas tributarias (sustantivas y procedimentales) y las normas del Derecho común (civiles y mercantiles); (iii) hasta llegar a las normas que regulan el ejercicio del *ius puniendi* del Estado; (iv) y, naturalmente, las normas procesales que regulan el ejercicio de la función jurisdiccional.

En un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se destilan los valores fundacionales de la fiscalidad moderna, al tiempo que se ponderan (y equilibran) las potestades públicas y los derechos fundamentales de los ciudadanos de un Estado de Derecho. Por este motivo, la relación entre delito fiscal y proceso penal resulta un magnífico indicador del nivel de aceptación social de un determinado sistema tributario.

En pleno siglo XXI, el principal atributo al que debe responder un sistema fiscal es el de ser percibido como justo por quienes deben cumplir con las obligaciones que se les impone y, aunque no es éste el momento de teorizar acerca del significado y alcance del principio de justicia tributaria, me atrevería a afirmar que difícilmente puede ser justo un sistema que no responda a otro principio fundamental del ordenamiento jurídico -en este caso positivizado en el artículo 9 de la Constitución- como es el de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica es un presupuesto indispensable para el desarrollo de un Estado de Derecho. El conocimiento de las normas que los ciudadanos deben cumplir, así como la previsibilidad de su interpretación y aplicación por parte de los Poderes Públicos, constituye el marco ineludible para el ejercicio de las potestades que la ley confiere a la Administración Pública y al Poder Judicial para hacer efectivo el mandato del legislador. Sin seguridad jurídica hay arbitrariedad. Sin seguridad jurídica solo hay Poder en estado puro. Sin seguridad jurídica no hay Derecho. En definitiva, sin seguridad jurídica no hay auténtica Justicia.

Por ello, cuando, invocando el deber constitucional de contribuir, se priva a un ciudadano de un derecho fundamental como es la libertad, los Poderes Públicos están sujetos a una especial exigencia de transparencia y previsibilidad en su actuación. Cuando está en juego un derecho fundamental, el fin no justifica los medios. Cuando de lo que se trata es de decidir si una persona ha cometido una defraudación delictiva, están de más las interpretaciones arriesgadas de las normas tributarias. Ante la posibilidad de una sanción penal es imperativo cerciorarse del grado de conocimiento de las obligaciones tributarias que objetivamente podía tener la persona a quien se le imputa un delito contra la Hacienda Pública, pues de otro modo estaríamos recuperando la «prisión por deudas» de tan amargo recuerdo y devastadores efectos en la confianza entre los ciudadanos y los Poderes Públicos.

Planteada la cuestión en estos términos, el proceso penal constituye la principal garantía del ciudadano de que, para exigirle el cumplimiento de sus deberes, no se conculcan sus derechos fundamentales. El prestigio público del sistema tributario, y el de todos los agentes que intervienen en su aplicación, constituye un valor en sí mismo para conseguir aposentar la consciencia fiscal de la ciudadanía y, de este modo, conseguir una alta tasa de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por ello, el uso del derecho penal en el ámbito tributario debería quedar restringido a aquellos comportamientos manifiestamente reveladores de la voluntad de no contribuir, en cualquier caso, revestido de la máxima transparencia en cuanto a los criterios aplicados por aquellos que están llamados a ejercer el *ius puniendi* del Estado.

El proceso penal no es (ni puede ser usado) como una extensión de la regularización de la situación tributaria de un contribuyente. El juez penal no es un mero ejecutor de los intereses de la Administración tributaria, por muy loables que estos sean. La sentencia penal no tiene por finalidad sustituir la liquidación administrativa de la cuota, ni de acelerar el cobro de la deuda tributaria. La sanción penal debe quedar reservada para aquellos supuestos en los que no existe otro modo de restablecer el daño causado por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Partiendo de estas premisas, el trabajo que presentamos pone de manifiesto que, después de cuatro décadas de aplicación en España, el proceso penal y el delito contra la Hacienda Pública todavía no han acabado de encontrar el modo de encajar los objetivos y finalidades a las que uno y otro deben responder, lo cual, como no podría ser de otro modo, genera situaciones de inseguridad jurídica que comprometen seriamente los valores fundacionales de nuestro sistema tributario y, en particular, la consecución del principio de justicia tributaria.

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

El punto de confluencia entre ambas perspectivas coincide con el momento de la denuncia que presenta la Administración tributaria cuando, en un procedimiento inspector, descubre un comportamiento irregular en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente y considera que, por sus características, se ajusta al comportamiento descrito en el artículo 305.1 del

Código Penal. En ese preciso instante, lo que se inició como un procedimiento administrativo se transforma en la fase previa de un proceso penal.

Por ello, articular el tránsito entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública constituye un auténtico reto para el legislador pues, para ello, resulta indispensable conciliar las normas penales con las tributarias y las procesales, al tiempo que deben organizarse las actuaciones a desarrollar por órganos distintos, integrados en Poderes Públicos diferenciados e independientes uno de otro -el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo- y, todo ello, respetando las garantías y los derechos fundamentales de cualquier persona respecto a la que se dirige una acción penal de la que puede derivar la imposición de una pena privativa de libertad.

Como veremos a continuación, desde la introducción del delito fiscal en el ordenamiento jurídico español, el legislador todavía no ha acertado con la solución definitiva de un problema que, si bien presenta una complejidad técnica considerable, en el fondo constituye una simple cuestión de reparto de funciones y competencias entre la Administración tributaria y el Poder Judicial.

2. La distribución de competencias entre la administración tributaria y la jurisdicción penal en la persecución del fraude fiscal

Por la singular naturaleza del comportamiento delictivo descrito en el artículo 305 del Código Penal¹, el descubrimiento de una defraudación tributaria que, por la cuantía de la cuota dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida, puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, en la mayoría de los casos se produce como consecuencia de la actuación de los órganos de la Administración y, en particular, en el curso de un procedimiento de inspección². Por ello, cuando por el órgano administrativo competente se toma la decisión de promover el ejercicio de la acción penal contra un determinado contribuyente³, es necesario establecer la situación en la que queda el procedimiento tributario en el que ha surgido la *notitia criminis* y, lo que es más importante, en qué medida dicha circunstancia afecta a las potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria.

Aunque la Ley General Tributaria reconoce a los órganos de la Administración tributaria el ejercicio del *ius puniendi*, considerando que el poder sancionador del Estado es único, en caso de concurrencia, es pacífico entender que la sanción administrativa es siempre subsidiaria de la sanción penal⁴. Luego, pese a que no viene expresamente recogido en el texto de la Constitución española de 1978, el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de no duplicidad sancionadora -habitualmente expresado en el aforismo *non bis in idem*- es una manifestación del principio de legalidad⁵ y, en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ4º), lo define indicando que: «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem*

1 BACIGALUPO ZAPATER, E., «La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho Penal Económico», en AAVV «Derecho Penal Económico», Buenos aires, 2000.

2 En este sentido coincidimos con COLLADO YURRITA cuando señala que: «La posibilidad de ejercitar la acción penal por cualquier administrado respecto a delitos de este tipo se nos antoja, en cierta medida, peligrosa. Evidentemente, a nadie escapa la compleja y peculiar naturaleza de este ilícito, complejidad que «padece» incluso la propia Administración tributaria aun contando con el auxilio de un vasto aparato integrado por medios humanos y materiales.» COLLADO YURRITA, P., «La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal», Valencia, 1996, p.59.

3 Como explica IGLESIAS CAPELLAS: «[...] mediante la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda pública, a menudo, la Administración no se limita a dar traslado de unos hechos presuntamente delictivos, sino que manifiesta un interés inequívoco en que se ejerza la acción penal contra un determinado contribuyente.» IGLESIAS CAPELLAS, J. «La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública» en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.367 octubre 2013, p.102

4 Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO:«[...] como resulta común en los delitos económicos en sentido estricto, las infracciones simples no se regulan en el Código Penal como falta, ni se someten al procedimiento penal, sino que aparecen como infracciones administrativas sometidas a las reglas específicas del procedimiento administrativo sancionador [...]» BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO S., «Derecho Penal Económico», Madrid, 2001, p.208.

5 Como dice RAMIREZ GOMEZ: «Ha sido la aceptación de la unidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos y la consecuente aplicación de los principios inspiradores de la regulación de los primeros a la de los segundos, la principal justificación de la aplicación del principio *ne bis in idem* en los supuestos de doble sanción administrativa y penal.», RAMIREZ GOMEZ S., «El principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)», Madrid, 2000, p.13.

supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones – administrativa y penal- en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]».

Posteriormente, en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ4º), el Alto Tribunal introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: «El principio *non bis in idem* [...] conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.»

Luego, con arreglo a su configuración constitucional, el principio de no duplicidad de sanciones se manifiesta en dos niveles diferentes: (i) a nivel sustantivo, determina que una misma conducta contraria a una norma imperativa no pueda recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho⁶, (ii) mientras que, a nivel procesal, impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción, ya sea penal o administrativa⁷.

Desde la perspectiva del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 CE, una misma conducta -la elusión del pago de tributos- puede constituir: (i) una infracción administrativa sancionable con multa pecuniaria (art.185.1 LGT); (ii) o un delito contra la Hacienda Pública sancionable con pena privativa de libertad⁸ y multa pecuniaria (art. 305.1 CP). Luego, considerando que el legislador penal, a diferencia del criterio adoptado en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno⁹, ha optado por definir la gravedad del hecho punible tomando como principal referencia el importe de la cuota tributaria defraudada, en todos y cada uno de los casos en los que se advierta la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, el presupuesto fáctico del que nace la posible responsabilidad penal del contribuyente también se corresponde con el presupuesto objetivo de la correspondiente infracción tributaria sancionable en vía administrativa.

Planteadas la cuestión en estos términos, y habiendo convenido que la sanción penal es siempre preferente y que, además, excluye la sanción administrativa (pero no viceversa), el principio de no duplicidad se expresa también a un nivel procedimental para evitar que la iniciación de un juicio por delito contra la Hacienda Pública coincida en el tiempo con la tramitación de un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos. Luego, el proceso penal produce un efecto suspensivo pleno sobre el procedimiento sancionador tributario, equiparable a la litispendencia, en virtud del cual la administración tributaria queda provisionalmente desprovista de su potestad sancionadora hasta

6 En este sentido SANCHEZ HUETE pone de manifiesto que: «Las sanciones e infracciones tributarias no son Derecho Tributario en sentido estricto; constituyen parte del Derecho sancionador tributario. O sea, es el corpus normativo de carácter punitivo que prevé las infracciones y sanciones del ámbito tributario. La adjetivación de tributaria a tales sanciones no puede llevar a perder de vista su naturaleza estrictamente punitiva. Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo-preventivo, en ningún caso indemnizatorio, ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa (aunque la infracción se tipifique sobre incumplimientos normativos). Tal aspecto evidencia la inexistencia de una diferenciación ontológica entre las sanciones y las penas. La doctrina y la jurisprudencia ratifica esta sustancial identidad entre el ilícito penal y el administrativo.» SANCHEZ HUETE, M.A., «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria», en «Quincena Fiscal Aranzadi», 4/2011, en su versión digital publicada por wetlaw.es, BIB 2011/188, p.2.

7 Como explica GIMENO SENDRA: «En lo que al *non bis in idem* se refiere, nuestro TC ha reconocido que se encuentra recogido en el principio de legalidad del artículo 25 CE (y en el referido artículo 4 del Protocolo núm.7 al CEDH, así como en el art.14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), el cual veda la imposición de una dualidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento [...]» GIMENO SENDRA, V., «Cuestiones prejudiciales devolutivas y *non bis in idem* en el proceso penal», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., «La prejudicialidad administrativa en el proceso penal», Barcelona, 2004.

8 Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, a diferencia de lo previsto en el derogado artículo 319 de la Ley de 1973 que, para las defraudaciones entre dos y cinco millones de pesetas únicamente contemplaba la pena de multa: «La regulación del delito fiscal en el Código Penal de 1995 se caracteriza por la mayor severidad que significa la aplicación conjunta de penas de prisión y multa [...]», BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, op. cit., p.203.

9 Para CHOCLAN MONTALVO: «Las soluciones varían en el Derecho Comparado, o bien el fraude fiscal es punible cualquiera que sea su cuantía (vgr. en el ordenamiento alemán), o bien en aquellos ordenamientos en que se requiere que el perjuicio económico alcance un determinado nivel para provocar la reacción penal, este nivel es de una cuantía considerablemente inferior a la señalada en nuestro Código Penal o es proporcional a la deuda tributaria.» CHOCLAN MONTALVO, J.A., «La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones», Barcelona, 2011, p.213.

que el órgano judicial decida si el incumplimiento tributario denunciado merece (o no) una sanción privativa de libertad.

Sin embargo, a diferencia de otras situaciones en las que concurren la potestad sancionadora de la Administración y la del Poder Judicial¹⁰, la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del hecho punible tipificado en el artículo 305.1 CP. En este caso, la posible actuación concurrente entre el juez penal y los órganos de la Administración tributaria no se produce propiamente en el ejercicio del *ius puniendi*, sino sobre todo en la determinación del importe de la cuota tributaria defraudada.

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

Considerando que la preferencia de la fase administrativa o de la fase judicial determina también la aplicación preferente de las normas tributarias o de las normas procesales, antes de analizar el régimen jurídico que la normativa vigente en nuestros días nos ofrece como solución a una cuestión ciertamente compleja, conviene hacer un breve repaso a las alternativas utilizadas por el legislador en etapas anteriores.

1ª Etapa (1977 - 1986). La preferencia administrativa plena

Desde el año 1977 hasta el año 1986, en el ordenamiento jurídico español, para organizar la intervención de la administración tributaria y la jurisdicción penal en los casos en los que se descubre la posible existencia de una defraudación fiscal delictiva, predominó lo que podríamos definir como un modelo de preferencia administrativa absoluta (o plena), en virtud del cual el ejercicio de la acción penal por delito contra la Hacienda Pública requería la previa firmeza de la liquidación tributaria por la que se fijaba definitivamente la cuota defraudada¹¹.

Durante este reducido lapso temporal, la regla de preferencia administrativa determina que la liquidación de la cuantía de la deuda tributaria constituya una condición de admisión de la denuncia del delito tipificado en el artículo 319 del Código Penal (1973), siendo además la Administración tributaria (concretamente el Delegado de Hacienda) el único sujeto legitimado para denunciar el presunto delito ante el Ministerio Fiscal, en cuyo caso quedaba en suspenso la potestad sancionadora de los órganos administrativos hasta que concluyera el proceso penal. Además, en ningún caso, la sentencia, ya fuere condenatoria ya fuere absolutoria, podía modificar la liquidación firme practicada por la Administración tributaria, sin perjuicio de su impugnación ante los tribunales de lo contencioso-administrativo, perfectamente compatible con la actuación del juez penal.

¹⁰ En este sentido, algunos tipos penales en blanco en los que puede concurrir una posible sanción administrativa y una sanción privativa de libertad son: el artículo 325 del Código Penal (en el que se tipifica el delito medioambiental), los artículos 332 a 336 (sobre los delitos contra la flora y fauna), los artículos 321 a 324 CP (en los que se desarrolla la tutela penal del Patrimonio Histórico), los artículos 563 y siguientes (tenencia ilícita de armas), y sobre todo los artículos 379 a 385 donde se regulan los delitos contra la seguridad del tráfico.

¹¹ Con arreglo a lo dispuesto en el derogado artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: «Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción.»

Desde una perspectiva procesal, este modelo se caracteriza: (i) por la exigencia de un presupuesto de acceso a la jurisdicción, consistente en la existencia de una liquidación tributaria firme¹²; (ii) por el alcance limitado de la litispendencia penal, exclusivamente referida al procedimiento sancionador tributario; (iii) por la innecesaria aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal, puesto que el importe de la cuota defraudada no se discute, ni compete al juez penal su determinación; (iv) y, finalmente, por la estricta aplicación del principio de cosa juzgada penal a los aspectos del pronunciamiento judicial relacionados con comportamiento del contribuyente (elemento subjetivo).

Por consiguiente, se trata de un modelo de separación estricta de las competencias de los órganos de la Administración tributaria y de la jurisdicción penal, de sucesión secuencial entre los procedimientos tributarios y el proceso penal -sin prácticamente interferencias entre ellos- y en el que el principio de *non bis in idem* queda exclusivamente circunscrito al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

Esta solución técnica, de considerable rigor formal, en la que claramente predomina el interés de la Hacienda Pública en liquidar y recaudar la deuda tributaria, no solo recibió numerosas críticas doctrinales y jurisprudenciales por su evidente asimetría respecto al ejercicio de la acción penal en los delitos públicos¹³, sino sobre todo porque, al posponer la actuación del juez penal a la conclusión de la vía administrativa, indirectamente subordinaba la persecución penal de los ilícitos tributarios de mayor gravedad a la legalidad de la actuación de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones de comprobación y liquidación.

A su favor, y con la experiencia de los últimos cuarenta años, cabe decir que aportaba un alto grado de certidumbre respecto al elemento objetivo del tipo penal, facilitando considerablemente la labor del juez penal, pues su función jurisdiccional quedaba circunscrita a la valoración de la presencia e intensidad del elemento subjetivo (dolo) en la conducta del contribuyente acusado de una defraudación tributaria delictiva.

2ª Etapa (1986 - 1995). La preferencia penal relativa

La reacción del legislador ante la práctica unanimidad de las críticas doctrinales al modelo de preferencia administrativa plena fue optar por la solución contraria¹⁴, siendo la modificación del Código Penal introducida por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, el primer paso hacia el cambio de modelo¹⁵, pues en el nuevo artículo 349 CP se elimina la necesidad de firmeza de la liquidación administrativa para presentar la denuncia, y se amplía la legitimación activa, homologando, de este modo, el delito contra la Hacienda Pública al resto de delitos públicos.

12 El Tribunal Supremo (STS de 5 de noviembre de 1991) consideró que lo que la ley establecía era un *requisito de procedibilidad* previo a la acción penal. En un sentido semejante, se pronuncia RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario», cit., p. 73. Aun así, todavía hoy, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, persiste esta confusión terminológica que desvirtúa el contenido de la figura procesal de la prejudicialidad.

13 Ver por todos APARICIO PÉREZ, J., «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», en «Impuestos», núm.11, 1990.

14 Como explica CASADO OLLERO, al analizar los precedentes normativos mediante los que se atribuyen las competencias en la lucha contra el fraude fiscal: «[...] es fácil advertir que la principal tarea (consciente o no) del legislador consistió en liberar al delito fiscal de su tradicional dependencia administrativa [...]», CASADO OLLERO, G., en «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA. VV., «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1598. Por su parte, DE JUAN CASADEVALL, al valorar el cambio de concepción producido a partir de la reforma de 1985 concluye que: «La ley del péndulo supuso que la reforma de 1985 desterrara la vieja prejudicialidad administrativa y entregara la facultad liquidatoria al órgano jurisdiccional.» DE JUAN CASADEVALL, J., «La articulación de la regla *ne bis in idem* en el ámbito tributario», en AAVV, «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1463.

15 La propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, indica que: «La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración Tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [...]»

Despejado el camino en el ámbito procesal, en el ámbito tributario, por vía interpretativa primero¹⁶ y legislativa después¹⁷, se produce un cambio en la regla de preferencia, de modo que, no sin ciertas vacilaciones, en la práctica forense se instaura un modelo que podríamos denominar de preferencia penal limitada (o relativa), en virtud del cual, si bien la Administración tributaria mantiene intactas sus potestades de liquidar y recaudar la deuda tributaria, el inicio del proceso penal impide la continuación o iniciación de procedimientos tributarios concurrentes con las actuaciones judiciales¹⁸.

Es decir, por primera vez, el principio de no duplicidad extiende sus efectos más allá del procedimiento sancionador tributario, de modo que la regla de litispendencia penal aparece como fundamento procesal de la preferencia del órgano penal y, en consecuencia, como causa de la suspensión de los procedimientos tributarios (particularmente, el procedimiento inspector) que concurran directamente con las actuaciones judiciales en curso.

En esta segunda etapa, pese a la inexistencia de un pronunciamiento legal expreso, existe un cierto consenso acerca de que los órganos administrativos son los competentes para practicar las liquidaciones tributarias de las cuotas defraudadas y proceder a la recaudación del crédito tributario, facultades ambas que se reactivan una vez concluido el proceso penal. En consecuencia, una vez el juez penal se ha pronunciado sobre la existencia o inexistencia del delito contra la Hacienda Pública, se reanudan los procedimientos tributarios que quedaron suspendidos, sin que, en principio, la sentencia penal (condenatoria o absolutoria) afecte a las potestades de la Administración tributaria, más allá de la sujeción a los hechos declarados probados que puedan tener relación con el hecho imponible subyacente (cosa juzgada).

Por consiguiente, es en esta segunda etapa cuando aparece el fenómeno de la aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal pues, aunque solo sea a los efectos de determinar si se supera o no el límite cuantitativo establecido en el tipo penal para considerar delictiva una determinada defraudación tributaria, el juez penal viene obligado a examinar los elementos fundamentales de la liquidación correspondiente a la obligación tributaria de cuyo inadecuado cumplimiento surge la responsabilidad penal del contribuyente. Sin embargo, por regla general, en este periodo, las resoluciones judiciales de condena no incluyen un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil, por entender que la efectiva liquidación de la deuda corresponderá a la Administración tributaria una vez concluido el proceso penal.

¹⁶ En la Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria se asume, por primera vez, el efecto suspensivo que, sobre el procedimiento inspector, produce la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

¹⁷ La Ley 10/1985, de 26 de abril, introduce el efecto suspensivo sobre el procedimiento sancionador en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria.

¹⁸ El Tribunal Supremo aborda esta cuestión en la Sentencia de 24 de febrero de 1989 en la que se detiene a explicar la diferencia del nuevo modelo establecido mediante la Ley 10/1985, respecto a la Ley 14 de noviembre de 1977, y concluye que: «La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios «non bis in idem» por una parte y de preferencia del juicio penal por otra. Ciertamente ello comporta una diferencia en el procedimiento de investigación en cuanto al paso de la fase penal de éste se adelanta, pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable, en cuanto, de una parte, obedece a dichos principios, de otra de la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por último, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma». Posteriormente, cuando ha tenido ocasión de pronunciarse nuevamente respecto a esta cuestión, el Tribunal Supremo ha mantenido la preferencia penal sobre cualquier actividad administrativa (no solo la sancionadora), resultando particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la STS de 26 de abril de 1996, donde concluye que: «Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen de la infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidatorio estricto.»

A primeros de los años noventa se produce un cambio significativo de paradigma, en el momento en que se abre camino la doctrina jurisprudencial conocida como la «mutación del título»¹⁹, en virtud de la cual se considera que la determinación de la cuota tributaria defraudada es competencia exclusiva del juez penal, no solo para decidir si se cumple o no con el límite cuantitativo determinante de responsabilidad penal, sino también para integrar plenamente el elemento objetivo del tipo, indispensable para cuantificar la responsabilidad civil y el importe de la multa pecuniaria a imponer en caso de condena²⁰.

De este modo se produce un efecto ciertamente destacable (por inaudito) en virtud del cual una deuda de naturaleza pública y configuración legal, que nació con la realización del hecho imponible establecido en la normativa tributaria, en la medida en que su importe se liquida (cuantifica) por un juez penal en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, se transforma en una deuda por responsabilidad civil y, en consecuencia, se le aplica el régimen de ejecución propio de las deudas de derecho privado.

Este cambio (mutación) en la naturaleza jurídica del débito fiscal -aun manteniendo inalterados el resto de sus elementos-, determina que la Administración tributaria quede desprovista no solo de su potestad sancionadora (como consecuencia del principio de no duplicidad) sino también de sus potestades de liquidación y recaudación, de modo que, para el cobro de la cuota tributaria defraudada, en lugar de aplicar las normas del procedimiento de recaudación en vía de apremio -que serían las propias de las deudas de derecho público-, se acude al régimen general de la ejecución de sentencias establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC).

3ª Etapa (1995 - 2012). La preferencia penal absoluta

El modelo de preferencia penal relativa, que con la nueva doctrina jurisprudencial tiende a consolidar las potestades del juez penal, se reforzó todavía más con la modificación de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 25/1995²¹, en virtud de la cual el legislador parece que se inclina por considerar que en caso de que unos mismos hechos pudieran constituir el fundamento objetivo de una regularización administrativa y de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, la mera presentación de la denuncia (o de la querrela) impide el desarrollo de cualquier actuación de la Administración tributaria concurrente con la investigación judicial, ya sea en el curso de un procedimiento sancionador tributario, ya sea en cualesquiera otros procedimientos tributarios y particularmente en el procedimiento inspector²².

19 En la sentencia de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991,8964) el Tribunal Supremo anula la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que excluía la existencia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública, y desde entonces ha mantenido su postura cada vez que esta cuestión le ha sido planteada. Concretamente, en dicha resolución el alto Tribunal construye la que será su doctrina sobre la «mutación del título» al considerar que: «[...] la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo ha de ser fijado dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa del debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no solo corta la posibilidad de una sanción por vetarlo el principio de «non bis in idem», sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria.»

20 La doctrina jurisprudencial sobre la mutación del título puede verse entre otras: en la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/7144) que reitera y completa la posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991 (RJ 1991/469). También pueden verse: STS 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000/10664), STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709), STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2001/546), STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/5627) y STS de 19 de mayo de 2005 (RJ 2005/6507).

21 La Ley 25/1995, de 20 de julio, que modifica parcialmente la Ley General Tributaria, tácitamente extiende el efecto suspensivo inicialmente previsto para el procedimiento sancionador al resto de procedimientos tributarios cuando establece que: «En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo» [...]. El artículo 180.1 LGT (2003) mantuvo esta indicación sin especificar cuál era el procedimiento tributario afectado por la suspensión, lo que dio pie a diferentes posiciones doctrinales y jurisprudenciales.

22 Según RUIZ GARCÍA: «La paralización del procedimiento inspector ordenada por el artículo 180.1 LGT impide que la Administración tributaria pueda dictar el acto de liquidación con todos los efectos que ello comporta. En concreto, la Administración tributaria no puede exigir el importe de la deuda tributaria, que todavía no ha sido liquidada, ni adoptar las medidas cautelares del régimen general establecido en el artículo 81 de la ley, ni derivar la acción administrativa al responsable tributario. Las restricciones que experimenta la Administración tributaria solo serán parcialmente compensadas por la posibilidad de solicitar la adaptación de medidas cautelares en el proceso penal y, en su caso, por la aplicación de la medida prevista en el artículo 81.7 LGT.» RUIZ GARCÍA, J.R., «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en «Revista española de Derecho Financiero», núm. 151/2011, según el texto publicado en westlaw.es BIB 2011/1148, cit. p. 19.

Las críticas doctrinales al modelo de preferencia penal absoluta²³ vienen a poner de manifiesto que, si bien respecto al procedimiento sancionador tributario, la opción por la preferencia del órgano judicial respecto al órgano administrativo tiene por fundamento el principio de no duplicidad y por finalidad prevenir la imposición de una multa administrativa previa o simultánea a la tramitación de un proceso penal que puede finalizar mediante la imposición de una sanción privativa de libertad²⁴, respecto a los procedimientos tributarios que han de seguirse para liquidar (y recaudar) la deuda tributaria cuyo pago se ha eludido, el fundamento jurídico de la preferencia penal resulta mucho más difuso, por no decir mucho más débil ya que, por la ubicación sistemática del artículo 180.1 LGT (y anteriormente del artículo 77 LGT 1963), la extensión del efecto suspensivo a procedimientos tributarios distintos del procedimiento sancionador, exige una aplicación por analogía que no siempre se corresponde con las exigencias del principio de legalidad tributaria²⁵.

Para intentar paliar este pernicioso efecto, mediante la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, por la que se aprueba la Ley General Tributaria, se introduce una regla en virtud de la cual la exacción de la responsabilidad civil derivada de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública debe realizarse siguiendo el cauce del procedimiento de recaudación en vía de apremio, actuando los órganos de la administración tributaria como colaboradores del juez responsable de la ejecución de la sentencia²⁶.

Esta singular decisión, si bien ciertamente consiguió mejorar ligeramente la recaudación de la deuda tributaria defraudada, puso de manifiesto la principal paradoja del modelo de preferencia penal absoluta²⁷, por cuanto una deuda de derecho público *muta* su naturaleza jurídica en una deuda de derecho privado para cuyo cobro, en lugar de seguir el cauce previsto por las normas de derecho privado, se sigue el cauce establecido para las deudas de derecho público. La sabiduría popular diría que para este viaje no eran necesarias alforjas.

Desde una perspectiva procesal, la etapa de preferencia penal absoluta consolida definitivamente la litispendencia penal como fundamento jurídico del desapoderamiento temporal de las facultades de los órganos de la administración tributaria, al tiempo que introduce plenamente la aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal, habida cuenta que la liquidación de la cuota defraudada pasa a ser competencia del juez penal que, partiendo del informe realizado por la Administración tributaria, debidamente contrastado con la prueba practicada en el juicio, determina definitivamente el importe de la deuda tanto a efectos de valorar si supera o no el límite cuantitativo establecido en el

23 Una magnífica síntesis de las causas y efectos del modelo de preferencia penal absoluta es la que realiza PONT CLEMENTE al señalar que: «Cuando en 1987 estudié por primera vez las consecuencias de la tipificación en el seno del Código Penal del delito contra la Hacienda Pública, tras las reformas de 1977 y 1985, no dejé de notar que los problemas que podrían sobrevenir al permitirse la incoación del proceso sin la existencia previa de la liquidación tributaria. Esta circunstancia en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1997 se obviaba al exigir la firmeza de las actuaciones administrativas, pero en la Ley Orgánica 21/1985, de 29 de abril, al dar nueva redacción al artículo 319 del Código Penal, se derogaba expresamente la imposición de una prejudicialidad tributaria de carácter necesario. Concluí entonces que tal prejudicialidad iba a seguir existiendo, aunque la decisión sobre la existencia o no de obligación tributaria y su cuantificación, deberían realizarse en el seno del proceso penal, al solo efecto de la represión (art.3 LECrim). En mi opinión la liquidación tributaria iba a seguir siendo una competencia exclusiva de la Hacienda Pública, aunque con los límites de la cosa juzgada. No fue así, y en los casos de sentencia condenatoria, la exigencia de la deuda tributaria dimanaba de la pieza de responsabilidad civil, lo que ha dado lugar a la polémica de si en tales supuestos la obligación sigue siendo ex lege o se transforma en ex delicto. La Ley General tributaria atribuye, desde 2003, a la Administración tributaria la competencia para la exacción de la responsabilidad civil por delito (disposición adicional 10ª), lo que supone un cierto retorno a mis intuiciones de 1987, aunque reafirma que la liquidación practicada por el juez va más allá de lo previsto en el artículo 3 de la LECrim y que la jurisdicción penal sustituye plenamente, cuando hay condena, a la Hacienda Pública y a la jurisdicción contencioso-administrativa.», PONT CLEMENTE J.F., «El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario», en «Quincena Fiscal Aranzadi», núm.11/2011, según figura publicado en westlaw.es, BIB 2011/765, p. 3.

24 Como explica GIMENO SENDRA:«[...] desde la STC 77/1983, el TC ha declarado la preferencia de la Jurisdicción Penal sobre la Administrativa, debiendo suspender esta última las actuaciones hasta tanto recaiga sentencia penal firme. Dicha dualidad sancionadora proscribió, que, en un principio el TC limitaba a los supuestos de imposición de sanciones penales (SSTC 159/1985, 154/1990 y 204/1996) o administrativas entre sí, pero no a la concurrencia mixta de sanciones penales y administrativas (STC 154/1990), ha sido extendida, a partir de la excelente STC 177/1999 (cuya tesis en este extremo ha sido ratificada por la STC del Pleno 2/2003), al concurso aparente de leyes, penales y administrativas, sobre un mismo hecho.», GIMENO SENDRA, V., «Cuestiones prejudiciales...», cit. p.34.

25 En este sentido se pronuncia también MARTINEZ MUÑOZ, Y., «La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea», en «Crónica Tributaria», núm.139, 2011, p.125.

26 A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J. «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, mayo 2011.

27 A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J. «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, mayo 2011.

tipo, como a efectos de fijar la responsabilidad civil del autor y el importe de la multa pecuniaria que se le impone.

Como veremos más adelante, se trata de una prejudicialidad no devolutiva que, sin embargo, cuando se trata de sentencias condenatorias, produce un efecto de cosa juzgada material tan intenso que supone la pérdida definitiva de la potestad de la Administración tributaria para practicar la liquidación de la obligación tributaria devengada con la realización del hecho imponible. Es decir, la teoría de la mutación del título provoca un «efecto sustitución» en la competencia jurisdiccional que no viene amparado en ningún precepto legal expreso y que, a nuestro modo de ver, presenta serias dudas de constitucionalidad si se confronta con el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, reconocido como garantía procesal del ciudadano en el artículo 24 de la Constitución.

4ª Etapa. El modelo de concurrencia

Ante los inconvenientes evidenciados por los dos modelos de preferencia absoluta (el primero por diferir la sanción penal, el segundo por diferir el pago de la cuota defraudada), en ocasión de la reforma del Código Penal iniciada mediante la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, seguida de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador penal español, tratando de incorporar algunas de las soluciones del Derecho comparado²⁸, se decanta, no sin ciertas dudas, por implementar un modelo de concurrencia en el que, con los matices que se comentarán seguidamente, se permite que los órganos de la Administración tributaria asuman un mayor protagonismo en aquellos casos en los que se descubre la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva²⁹.

La aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, supone la recepción en el ámbito tributario de este modelo de concurrencia en el que, si bien se advierten rasgos de la preferencia penal limitada (característica de la segunda etapa), a lo largo del articulado del nuevo Título VI de la Ley General Tributaria (art. 250 a 259) se pone de manifiesto un posicionamiento claramente favorable a la preferencia administrativa que, en buena medida, recuerda el modelo implementado en los años setenta (primera etapa) aunque sin el rigor formal que lo caracterizaba.

El modelo de concurrencia (que nosotros calificaríamos de *imperfecta*) constituye una solución que, desde la perspectiva estrictamente técnica, podríamos considerar de «doble vía» que, aparentemente inspirada en el modelo alemán de paralelismo procedimental³⁰, introduce un nuevo esquema de relación entre Administración tributaria y jurisdicción penal en virtud del cual se intenta organizar, no tanto la preferencia como la concurrencia en la actuación de juez penal (indispensable para imponer la sanción penal) y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos que, como no podría ser

28 Como explica RUIZ GARCIA: «En el ordenamiento jurídico alemán rige el principio de la independencia y paridad de rango entre ambos procedimientos (Grundsatz der Unabhängigkeit und Gleichrangigkeit beider Verfahren). Dicho principio se fundamenta en que los fines de ambos procedimientos gozan en lo esencial, de idéntica protección. La independencia y paridad de los procedimientos pone el acento en que cada uno de ellos se rige por sus propias y específicas normas por lo que la posición específica del particular viene determinada únicamente por las normas específicas del procedimiento que en cada caso se aplique; la independencia de procedimientos posibilita que se produzca una tramitación paralela de ambos procedimientos, lo que puede complicar notablemente su deslinde.» RUIZ GARCIA, J.R., «La relación...», cit., p.3

29 En palabras -que no compartimos- de uno de los responsables de la reforma: «[...] tan respetuosos es paralizar las actuaciones administrativas y esperar a lo que diga el juez penal como continuar las actuaciones administrativas dotándolas de un carácter provisional de manera que estén sujetas y subordinadas a lo que, en su momento, determine el juez penal». HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, JM., «Prejudicialidad penal y delito fiscal», en «Diario La Ley», núm. 7741, 2011.

30 ESPEJO POYATO se pronuncia claramente favorable a la implantación del modelo alemán según el cual: «[...] sanciones o penas y liquidaciones siguen vidas perfectamente paralelas, de manera que, aun abierto el procedimiento sancionador o penal, la cuota tributaria sigue su vida normal y se determina y ejecuta como cualquier otra deuda tributaria, por lo que contra la misma caben los correspondientes recursos, que van a seguir su vida al margen de lo que suceda en el proceso penal». ESPEJO POYATO, I., «Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal», Madrid, 2013, p.310

de otro modo, recuperan la potestad de liquidar la deuda tributaria presuntamente defraudada³¹, y también, por primera vez, de los órganos de recaudación, que ven considerablemente reforzadas sus potestades para reclamar el pago de la cuota tributaria con independencia de la evolución del proceso penal³².

Sin embargo, el legislador tributario no desarrolla por completo el modelo introducido por el legislador penal y, sorprendentemente, en el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria, al tiempo que se introduce una auténtica novedad en cuanto al modelo de relación entre el proceso penal y los procedimientos tributarios (artículo 253 LGT), mantiene vigente, aunque limitado para determinadas situaciones, el anterior modelo de preferencia penal absoluta (artículo 251 LGT).

El resultado de todo ello es la coexistencia del «viejo» modelo de preferencia penal absoluta con el «nuevo» modelo de concurrencia, lo cual obliga a distinguir claramente los efectos de la aplicación de uno u otro, pues se trata de dos concepciones completamente divergentes acerca de las consecuencias que, sobre las potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria, se derivan del inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Es en el marco de esta nueva -y sorprendente- situación en el que, a continuación, vamos a examinar los efectos jurídicos que sobre los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador tributario producen las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, cuando, por las circunstancias que concurren en una defraudación tributaria, se advierten indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

3. La cosa juzgada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Con carácter general, la doctrina procesal define la cosa juzgada (*res iudicata*) como el efecto jurídico derivado de una resolución judicial firme³³, en virtud del cual la cuestión que constituye el objeto del pronunciamiento jurisdiccional no puede volver a ser discutida en un procedimiento ordinario, ni judicial, ni administrativo³⁴.

31 En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado en el año 2007 (BOCG de 15 de enero de 2007, Serie A, núm.119-1, proyecto 121/000191) se proponía como objetivo:«[...] que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece ser la tendencia general en derecho comparado.» Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley orgánica 5/2005, de 22 de junio, desaparece toda mención acerca de la finalidad que se persigue con la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal. En la Exposición de Motivos el Proyecto de Reforma del Código Penal de 2012 (BOCG, Congreso de los Diputados, núm.17-1, de 7 de septiembre de 2012) se justifica la introducción de una norma que limita los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios con el siguiente argumento:«Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro, pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.»

32 Coincidimos plenamente con MARTINEZ MUÑOZ cuando considera que:«[...] el Título VI de la LGT introduce determinadas normas procedimentales que, a nuestro entender, podrían mermar los derechos y garantías del contribuyente, con un objetivo claramente recaudatorio y poco respetuoso con los intereses generales.» 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 «Quincena Fiscal», núm.6/2016, Aranzadi BIB 2016/1022, p. 2.

33 Según CORTES DOMINGUEZ la sentencia penal es el acto jurisdiccional que pone fin al procedimiento resolviendo, en palabras del artículo 141 LECrim, definitivamente la causa criminal, entendida por dicho autor como la decisión acerca de si el acusado es no responsable penalmente de los hechos que se le atribuyen por la acusación. MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, «Derecho Procesal Penal», cit., p.414,

34 En la doctrina procesal española pueden identificarse dos grandes corrientes de pensamiento acerca de la cosa juzgada. La primera la integran quienes, siguiendo al profesor SERRA DOMINIGUEZ, consideran que la cosa juzgada es el objeto del proceso una vez ha sido sometido a juicio, y, por consiguiente, consideran que la cosa juzgada es un efecto del proceso no de la sentencia. La segunda, la integran aquellos autores que, siguiendo los planteamientos del profesor DE LA OLIVA SANTOS, entienden que la cosa juzgada es el estado en que se encuentra un asunto antes litigioso cuando ha sido decidido por los órganos jurisdiccionales de forma definitiva e irrevocable, en cuyo caso la cosa juzgada sería efecto derivado de la sentencia y no del proceso.

Desde la perspectiva penal, la cosa juzgada significa que una misma persona no puede ser enjuiciada dos veces por los mismos hechos, independientemente de cual haya sido el sentido del fallo³⁵. Se trata de la expresión procesal del principio de no duplicidad (*non bis in idem*) que impide que el pronunciamiento judicial acerca de los hechos que constituyen el objeto de la denuncia y, en su caso, posterior acusación solo pueda ser objeto de revisión mediante el sistema de recursos previstos en la Ley, pero en ningún caso mediante la adopción de una nueva resolución judicial (o acto administrativo) «*a posteriori*» que, directa o indirectamente, altere, modifique o rectifique lo decidido por el juez instructor o sentenciador, según proceda³⁶.

Sin embargo, esta definición generalmente aceptada de la cosa juzgada no agota todas las posibles situaciones jurídicas que pueden derivarse del enjuiciamiento penal. Por ello, la doctrina procesal suele distinguir entre la dimensión formal y la dimensión material de la cosa juzgada. La primera, es el efecto jurídico en virtud del cual lo declarado en una sentencia judicial firme es irrevocable, sin que pueda admitirse la apertura de un nuevo proceso sobre el mismo objeto procesal³⁷. Por el contrario, la segunda es el efecto jurídico en virtud del cual lo declarado por el juez vincula a las partes del proceso, a terceros e incluso a otros jueces que, en un futuro, puedan conocer del mismo objeto³⁸.

También es común entre los procesalistas diferenciar entre el efecto positivo de la cosa juzgada y el efecto negativo. El primero, es aquel según el cual cualquier pretensión que se deduzca con posterioridad a la emisión de una sentencia firme debe atender al derecho declarado en ella. Por el contrario, el segundo, es aquel según el cual nadie puede pedir (ni el juez resolver) en contra del contenido de un fallo previamente emitido.

En definitiva, bajo la denominación de cosa juzgada, se desarrolla un régimen jurídico muy complejo³⁹ en virtud del cual las sentencias una vez han sido dictadas, salvo en los supuestos de revisión previstos en la normativa procesal, son invariables y sus efectos se proyectan: (i) frente a las partes, en todo caso; (ii) frente a terceros, en algunas ocasiones (iii) y, en general, respecto a cualquier órgano judicial del mismo orden jurisdiccional que vaya a conocer de un asunto que ya se considere debidamente enjuiciado⁴⁰. Asimismo, producirán efectos prejudiciales vinculantes respecto a los jueces y tribunales de órdenes jurisdiccionales distintos que, de modo incidental, deban conocer de una cuestión que ya ha sido objeto de un pronunciamiento previo por parte del juez natural⁴¹.

35 Según GIMENO SENDRA: «El fundamento esencial de la cosa juzgada hay que encontrarlo, de un lado, en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE y, de otro, en el "non bis in idem", que, implícito en el principio de legalidad del artículo 25 CE y consagrado expresamente en el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles Políticos, artículo 4 del Protocolo num.7 al CEDH y en el artículo 54 del Convenio de aplicación del Acuerdo Schengen, de 14 de junio de 1985 (vigente en España desde el 1 de marzo de 1994, forma parte del Derecho Comunitario, de conformidad con lo dispuesto en el protocolo 2 del Tratado de Ámsterdam, entrado en vigor el 1 de mayo de 1999), conlleva la importante consecuencia de que nunca más podrá volver a enjuiciarse una persona determinada, que haya sido ya condenada por el hecho punible, objeto de una sentencia firme.», GIMENO SENDRA, V., «Manual de Derecho Procesal Penal», Madrid, 2016, p. 610

36 El artículo 4 del Protocolo 7 al CEDH establece lo siguiente: «1. Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no impedirá la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento penal del Estado interesado, si hechos nuevos o nuevas revelaciones o un vicio esencial en el proceso anterior pudieran afectar a la sentencia dictada.»

37 Este es el efecto procesal que resulta de lo dispuesto en el artículo 207.2 LEC, que reproduciendo lo indicado en el artículo 245.3 LOPJ, indica que: «Son resoluciones firmes aquellas contras las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado.» Por ello, el artículo 666.2º LECrim, incluye la cosa juzgada dentro del catálogo de cuestiones o excepciones que constituyen los denominados «artículos de previo pronunciamiento».

38 Este es el efecto extraprocesal que resulta de lo establecido en el artículo 222.4 LEC cuando señala que:«[...] lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando éste aparezca como antecedente lógico de los que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal.»

39 Según explica NIEVA FENOLL, citando a LARA PEINADO, F., la primera referencia histórica que disponemos sobre los efectos de las sentencias judiciales se encuentra en el Código de Hammurabi (1753 a.C.) en uno de cuyos preceptos puede leerse: «Si un juez ha juzgado una causa, pronunciado una sentencia (y) depositado el documento sellado, si a continuación, cambia su decisión, se le probará que el juez cambió la sentencia que había dictado y pagará hasta doce veces la cuantía de lo que motivó la causa. Además, públicamente, se le hará levantar de su asiento de justicia y no volverá más. Nunca más podrá sentarse con los jueces en un proceso». NIEVA FENOLL, J., «La cosa juzgada», Barcelona, 2006, p.25

40 De nuevo NIEVA FONOLL explica que ya en el Digesto, entre las numerosas citas de Ulpiano, puede leerse: «Iudex, posteaquam semel sententiam dixit, postea iudex desinit; et hoc iure utitur, ut iudex, qui semel vel ploris, vel minoris condemnavit, amplius corrigere sententiam suam non possit; semel enim male seu bene officio functus est». Según GARCIA DEL CORRAL el significado es: «El juez, una vez que pronunció sentencia, deja de ser juez después; y observamos este derecho, que el juez que una vez condenó en más o en menos, no puede ya corregir su sentencia; porque ya una vez desempeñó bien o mal su oficio.» NIEVA FENOLL, J., op., cit.32

41 GIMENO SENDRA, V., op. cit. p. 614

Independientemente de cuál sea la posición dogmática que se asuma, para conceptualizar los múltiples efectos que se sintetizan en la expresión «cosa juzgada» lo relevante es considerar que se trata de una manifestación del principio de seguridad jurídica que tiene por objeto preservar la estabilidad de los pronunciamientos judiciales, evitando que puedan ser alterados por resoluciones judiciales futuras, ya sean de un juez del mismo orden jurisdiccional, ya sea por parte de jueces de órdenes jurisdiccionales distintos⁴². Ahora bien, tan importante es proteger la integridad y permanencia de un determinado fallo como establecer qué tipo de resoluciones producen el efecto de cosa juzgada y, sobre todo, en qué medida una determinada sentencia vincula al resto de jueces y tribunales⁴³.

En este sentido, un sector de la doctrina procesal define la cosa juzgada como la institución jurídica que determina cómo influyen los juicios pasados en los juicios futuros⁴⁴, lo cual constituye una noción particularmente útil al tratar del delito contra la Hacienda Pública pues, como se verá a continuación, la sentencia del juez penal únicamente pone fin a lo que podríamos denominar la fase «procesal» del caso pero, a diferencia de otros delitos, cuando se produce una defraudación tributaria delictiva, la fase «post-procesal» adquiere una relevancia jurídica que va más allá de la mera ejecución de la pena impuesta al condenado.

Planteada la cuestión en estos términos, la resolución mediante la que se pone fin a un juicio por delito contra la Hacienda Pública puede llegar a contener tres tipos de pronunciamientos: (i) de una parte, el enjuiciamiento estrictamente penal acerca del comportamiento del acusado; (ii) de otra, el enjuiciamiento que, con carácter prejudicial, se habrá realizado acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria defraudada; (iii) y, finalmente, como veremos a continuación, según cual sea la vía seguida para presentar la denuncia que provoca el inicio del proceso penal, la sentencia también contendrá un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil del contribuyente condenado.

Luego, si esto es así, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la cosa juzgada presenta, al menos, tres dimensiones diferentes (la penal, la tributaria y la civil), todo lo cual introduce una gran dosis de complejidad técnica para establecer exactamente cuáles son los efectos de la resolución judicial y, sobre todo, cual es el nivel de vinculación que cada uno de dichos pronunciamientos produce respecto a la Administración tributaria, respecto al contribuyente y, particularmente, respecto a los jueces de lo contencioso-administrativo.

Al regular los efectos de la resolución judicial penal sobre los procedimientos tributarios, el Título VI de la Ley General Tributaria contempla las siguientes situaciones: (i) de una parte, los efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria; (ii) de otra, los efectos de la sentencia condenatoria sobre la liquidación vinculada a delito, cuando se ha seguido la vía del artículo 253 LGT; (iii) y, finalmente, los efectos que produce una resolución de sobreseimiento o de absolución, sobre los procedimientos tributarios subyacentes que, o bien concluyeron (artículo 253 LGT), o bien quedaron suspendidos (artículo 251 LGT), como consecuencia de la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, lo que la norma tributaria no regula son los efectos de la sentencia condenatoria cuando se ha seguido la vía del artículo 251 LGT, lo cual, una vez más, exige que, para poder tener una perspectiva completa de cada una de las posibles formas de terminación del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, debamos diferenciar los dos regímenes de ejecución de la resolución judicial en

42 En este sentido resulta muy práctica la posición de NIEVA FENOLL para quien: «[...] la cosa juzgada es un concepto único, que tiene por objeto evitar que juicio futuros desvirtúen juicios pasados. Y que es esencial para la seguridad jurídica y para la coherencia del ordenamiento jurídico». NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p. 92.

43 De todos modos CORTES DOMINQUEZ explica que: «En realidad, si un mismo hecho puede tener trascendencia en distintos órdenes o campos jurídicos, es evidente que no puede existir mecanismo formal alguno que pueda impedir su enjuiciamiento sucesivo desde los distintos y diversos puntos de vista que suponen esos diversos órdenes o campos jurídicos. Por eso, un mismo hecho puede originar la responsabilidad penal, junto con la civil o la administrativa, o meramente corporativa, y por eso puede ser enjuiciado desde todos esos puntos de vista, sin que uno de esos enjuiciamientos pueda evitar los demás: lo contrario sería un contrasentido sin lógica ni fundamento alguno.», MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, «Derecho Procesal Penal», *cit.*, p.434.

44 NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p.331

función de cual haya sido el cauce mediante el cual la Administración ha trasladado al juez la *notitia criminis* de una defraudación tributaria presuntamente delictiva.

4. Efectos de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública sobre la potestad de la Administración de liquidar la deuda tributaria

Con arreglo a lo dispuesto el artículo 3 LECrim y en el artículo 10.1 LOPJ, el pronunciamiento del juez penal sobre las cuestiones de carácter tributario, por su carácter prejudicial⁴⁵, no debería producir efectos más allá del proceso penal, pues la aplicación de la norma tributaria en el proceso penal solo se autoriza a los *solos efectos* de la represión del delito contra la Hacienda Pública⁴⁶. Es decir, según la norma procesal, el contenido prejudicial fiscal de la sentencia condenatoria del juez penal no produce efecto de cosa juzgada en relación con los elementos determinantes de la relación jurídico-tributaria, pues dicho efecto jurídico definitivo únicamente cabe atribuirlo al pronunciamiento efectuado por el juez natural, que en este caso es el juez de lo contencioso-administrativo⁴⁷.

Luego, si esto es así, con arreglo a la norma procesal, aunque en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública se declare consumada una defraudación tributaria por una cuantía superior a 120.000 euros, de ello no se sigue que dicha resolución judicial exonere a la Administración del deber de regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante el correspondiente acuerdo de liquidación (artículo 141.g) LGT), ni menos aún que el obligado tributario no pueda discutir su adecuación a derecho, primero, impugnándola en vía administrativa y, después, mediante la interposición de un recurso contencioso-administrativo.

Sin embargo, en la práctica forense española la realidad dista mucho de coincidir con la técnica procesal expuesta pues, salvo en el breve periodo comprendido entre los años 1977 a 1986⁴⁸, como consecuencia de una confusión doctrinal en el uso de la noción de *prejudicialidad*⁴⁹ y de la consolidación de la doctrina jurisprudencial de la *mutación del título*⁵⁰, una vez dictada una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, junto con la ejecución de la pena privativa de libertad impuesta al condenado, el

45 Según el artículo 3 LECrim, en el que se regula la denominada prejudicialidad devolutiva: «Por regla general la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver, para el solo efecto de la represión, las cuestiones civiles o administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación».

46 Según GIMENO SENDRA: «El fundamento inmediato de la prejudicialidad consiste en la prevención de los efectos de la cosa juzgada, ya que, si, debido a la conexidad instrumental de las pretensiones penales o de sus títulos de condena, los tribunales decidieran las cuestiones prejudiciales a su antojo, sin respeto a las normas de jurisdicción y competencia, se vulneraría, en último término, el principio «non bis in idem», que se encuentra implícito en el principio de legalidad contenido en el art.25 CE y en el art.4 del Protocolo núm.7 al CEDH, así como en el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.» GIMENO SENDRA, V., «Manual de Derecho Procesal Penal», cit., p.111.

47 Así lo dispone el artículo 954.1.e) LECrim, en el que se admite como causa de revisión de la sentencia penal: «Cuando, resuelta una cuestión prejudicial por un tribunal penal, se dicte con posterioridad sentencia judicial firme por el tribunal no penal competente para la resolución de la cuestión que resulte contradictoria con la sentencia penal.»

48 Según se establecía en el artículo 10.5 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el derogado Reglamento del procedimiento sancionador tributario: «Si la autoridad judicial estimara la existencia de delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes, en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas.» También aplicaba este modelo de ejecución de la sentencia condenatoria el derogado artículo 66.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) según el cual: «La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las diligencias.»

49 El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 5 de noviembre de 1991, definió el régimen de preferencia administrativa para liquidar la deuda tributaria antes de presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública establecido en la Ley 50/1977 como un *requisito de procedibilidad* previo al ejercicio de la acción penal no como un supuesto de prejudicialidad administrativa. Sin embargo, todavía hoy, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, persiste la confusión terminológica que identifica la preferencia del orden penal para conocer de los hechos constitutivos de un posible delito contra la Hacienda Pública con un supuesto de prejudicialidad penal.

50 La doctrina jurisprudencial sobre la mutación del título puede verse entre otras en: STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/7144) que reitera y completa la posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991 (RJ 1991/469). También pueden verse: STS 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000/10664), STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709), STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2001/546), STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/5627) y STS de 19 de mayo de 2005 (RJ2005/6507).

propio juez sentenciador procede a la ejecución de la responsabilidad civil determinada en el fallo⁵¹, de modo que la Administración tributaria queda completamente desprovista de su potestad de regularizar la situación del contribuyente en la vía administrativa.

Es decir, sin amparo en norma procesal o tributaria alguna, por vía de hecho, se atribuye efecto de cosa juzgada *material* al contenido tributario de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, situación que resulta particularmente perjudicial para los intereses del contribuyente condenado, pues con ello se impide el acceso a la vía contencioso-administrativa para discutir la adecuación a derecho de la liquidación de la cuota tributaria defraudada realizada en el curso de un proceso penal.

Una de las novedades introducidas en el nuevo Título VI LGT es precisamente el desarrollo de un régimen jurídico específico sobre los efectos que, sobre los procedimientos tributarios, produce la resolución judicial mediante la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, en lugar de corregir la situación existente y, de este modo, recuperar para la Administración tributaria la potestad de liquidar, en vía administrativa, la deuda tributaria defraudada, el legislador tributario hace suya y legaliza la práctica forense derivada de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, de modo que, inexplicablemente, la norma tributaria atribuye efectos de cosa juzgada material al contenido perjudicial fiscal de la sentencia condenatoria dictada por el juez penal⁵².

Con esta reforma de las reglas procesales, introducida subrepticamente, se produce un triple efecto jurídico: (i) en primer lugar, y en contra de lo dispuesto en el artículo 5.2 LGT, se desposee a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (y a los órganos de la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas) de su potestad para practicar la liquidación definitiva de las deudas tributarias cuando se produce un incumplimiento susceptible de constituir una defraudación delictiva⁵³; (ii) en segundo lugar, en contra de lo dispuesto en el artículo 9.4 LOPJ, se sustrae del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa el enjuiciamiento de actos administrativos formalmente dictados por los órganos de la Administración tributaria⁵⁴; (iii) y, finalmente, en contra de lo dispuesto en el artículo 24 CE, se restringe significativamente el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente condenado por un delito contra la Hacienda Pública⁵⁵.

51 Hasta la aprobación de la Disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública se realizaba con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Desde entonces se realiza por el procedimiento administrativo de apremio. A mayor abundamiento puede verse: IGLESIAS CAPELLAS, J., «La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública» en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm. 326, mayo, 2010.

52 Al analizar esta decisión ESPEJO POYATO afirma con rotundidad que: «[...] el sistema se caracteriza por un desconocimiento de los derechos que constitucionalmente debe impregnar la situación jurídica de quien es objeto de una investigación criminal [...]», ESPEJO POYATO, I., «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.388, 2015, p.30 y 31.

53 Según MARTINEZ MUÑOZ: «Se trata de un sistema realmente absurdo, ya que la Administración se reserva la función de determinación de la deuda tributaria, pero en realidad actúa condicionada por la autoridad penal.» MARTINEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios generales del ordenamiento tributario», en «Quincena Fiscal», núm. 6/2016, p.18.

54 Mediante la disposición final tercera de la Ley 34/2015, se introduce una disposición adicional (la décima) en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), sustrayendo deliberadamente del conocimiento del juez contencioso el conocimiento de: «[...] las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [...]». Al propio tiempo, mediante la disposición final primera de la Ley 34/2015 se introduce el artículo 999 de la LECrim, en cuyo apartado primero se establece que: «En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado tributario con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días de su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme e lo declarado en la sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que ha de modificarse la liquidación». Contra dicho auto, en el apartado segundo del artículo 999 LECrim, únicamente se permite la interposición de un recurso de apelación (en un solo efecto) o, en su caso, la de un recurso de súplica.

55 En el mismo sentido se expresa LOPEZ DIAZ cuando advierte que: «[...] no se puede olvidar que dicha liquidación es un auténtico acto administrativo, con incidencia notable en la esfera jurídica del individuo afectado (basta referirse a la posibilidad de su recaudación coactiva), por lo que la privación de recursos contra la misma puede considerarse un exceso que va en contra del derecho a la tutela judicial efectiva (art.24 CE).» LOPEZ DIAZ, A., «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT», en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.167, p.38.

El modelo vigente de reparto de competencias entre los distintos órdenes jurisdiccionales ha consolidado en el ordenamiento jurídico español una organización del Poder Judicial según la cual el control de la legalidad de los actos de la Administración pública (artículo 106.1 CE) queda atribuido a un orden especializado, formado por jueces y tribunales dotados de un conocimiento y una experiencia en Derecho Público indispensable para enjuiciar si la actividad de los entes públicos respeta los derechos de los administrados. Luego, sustraer del conocimiento de dicho orden jurisdiccional el enjuiciamiento de una determinada categoría de actos administrativos para residenciarlos en el orden penal, a nuestro modo de ver, constituye una decisión que en nada mejora la calidad técnica de la tutela judicial, lo cual perjudica claramente la posición del contribuyente cuando considera que la Administración tributaria no ha actuado con arreglo a Derecho⁵⁶.

Puesto que no parece que, ni antes ni ahora, existan motivos de eficacia o eficiencia que aconsejen la modificación del régimen procesal preexistente -que, correctamente aplicado, permite resolver cualquier cuestión que se plantee-, la única explicación que se nos ocurre para tratar de entender el propósito de la decisión adoptada por el legislador tributario es la voluntad indisimulada de reforzar la posición procesal de la Administración en los supuestos en los que se descubre una defraudación tributaria susceptible de constituir delito contra la Hacienda Pública⁵⁷. Sin embargo, el efecto combinado de lo dispuesto en los artículos 254 y 257 LGT, junto con las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015, es la práctica desaparición del control de legalidad sobre los actos dictados por la Administración tributaria cuando guardan relación, directa o indirecta, con la liquidación y recaudación de una deuda tributaria que constituye el presupuesto objetivo de un posible delito contra la Hacienda Pública⁵⁸.

Ante ello, son diversos los autores que, en mayor o menor medida, cuestionan la constitucionalidad de la reforma procesal introducida en la Ley 34/2015, tanto por razones de forma -pues los preceptos que modifican la competencia de los órdenes jurisdiccionales no tienen rango de ley orgánica-, como, sobre todo, por razones de fondo, pues se trata de una alteración de las competencias jurisdiccionales que desnaturaliza el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su manifestación al derecho al juez ordinario predeterminado por la ley⁵⁹.

5. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito

Cuando el proceso penal se ha iniciado como consecuencia de una denuncia presentada por la vía del artículo 251 LGT, en principio, cabría entender que, una vez concluida la actuación judicial, cesa la

⁵⁶ Respecto a esta cuestión MARTINEZ MUÑOZ afirma que:«[...] la ley 34/2015 apunta hacia el sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva, es decir hacia un paralelismo entre el orden administrativo y penal, en el que no se paraliza la liquidación administrativa de la deuda tributaria en supuestos de delito fiscal, pero en el que sin embargo se priva al contribuyente de un derecho fundamental al control jurisdiccional contencioso-administrativo, con la finalidad de evitar el clásico problema de la «doble verdad».» MARTINEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos ...», cit., p.18.

⁵⁷ Así lo advierte también MARTIN QUERALT cuando considera que uno de los efectos de la reforma introducida por la Ley 34/2015 es:«[...] la creciente y desmesurada extensión de la vía penal y la coetánea derivación hacia ese orden jurisdiccional penal de hechos sobre los que parece natural su enjuiciamiento en vía contencioso-administrativa.» MARTIN QUERALT, J., «Una mirada a la irrecorribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito», en «Carta Tributaria. Revista de Opinión», núm.11, febrero 2016, p.21.

⁵⁸ Según MARTINEZ MUÑOZ: «[...] si bien podemos entender la opción del legislador de restringir el acceso a la vía judicial, limitando el control jurisdiccional al realizado por el juez en el proceso penal, no creemos que exista razón para impedir la revisión en vía administrativa de la liquidación que pone término al procedimiento de comprobación, puesto que, si el procedimiento de inspección no se suspende, el acto final de dicho procedimiento debería ser recurrible en vía administrativa.» MARTINEZ MUÑOZ, Y., op. cit. p.18

⁵⁹ Como explica MARTIN QUERALT:«[...] el juez natural para el enjuiciamiento de los actos administrativos es el juez del orden contencioso-administrativo. La reforma respeta la previa fijación del juez ordinario, al tiempo que desnaturaliza el concepto de juez natural llamado a pronunciarse sobre la legalidad de la actuación administrativa. Lo que se hace, en definitiva, es configurar un juez natural al servicio de los objetivos de la política criminal de la reforma [...]». MARTIN QUERALT J., op. cit., p.20.Sin embargo, en opinión de PALAO TABOADA:«[...] se trata de una cuestión no tanto de constitucionalidad sino de calidad legislativa por una parte, y de eficacia por otra. En definitiva, el Proyecto de Ley pretende mantener el dogma de la prejudicialidad penal en la determinación de la deuda tributaria, reducida ahora a la parte vinculada al delito [...]». PALAO TABOADA, C., «El procedimiento 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», núm.167, p.71.

litispendencia (art.114 LECrim) que, en su día, provocó la *suspensión* del procedimiento inspector y, en consecuencia, la Administración tributaria recupera su potestad para liquidar (y recaudar) la deuda tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, desde la perspectiva de la cosa juzgada, lo que deberíamos plantearnos es cuál es la eficacia que cabe atribuir a los hechos declarados probados por el juez sentenciador, y en qué medida la Administración y el contribuyente se encuentran sujetos a contenido «fiscal» de la sentencia penal.

Sin embargo, y pese a la inexistencia de norma alguna en uno u otro sentido, en todos aquellos casos en los que no se haya dictado la liquidación administrativa antes del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, por aplicación de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, en caso de sentencia de condena es el juez penal quien determina el importe de la cuota defraudada, produciéndose la paradoja de que, en contra de lo dispuesto en las normas procesales, la resolución de una cuestión prejudicial no devolutiva de carácter fiscal se convierte en el pronunciamiento definitivo acerca de la deuda tributaria devengada⁶⁰.

Esta singular perversión «*de facto*» del efecto de cosa juzgada material provoca que el debate jurídico acerca de la adecuación a derecho de la regularización tributaria que se corresponde con el hecho imponible efectivamente realizado por el contribuyente condenado por un delito contra la Hacienda Pública no pueda plantearse «*a posteriori*» en la vía administrativa- ni, por consiguiente, ante un juez del orden contencioso-administrativo- sencillamente por falta de acto administrativo contra el que dirigir la impugnación.

Es decir, como consecuencia del modelo que todavía persiste en el artículo 251 LGT, la liquidación de la deuda tributaria realizada prejudicialmente por el órgano judicial extiende sus efectos más allá del propio pronunciamiento penal pues, en la medida en que dicha magnitud constituye también el objeto del pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, el efecto de cosa juzgada impide que la Administración tributaria ejerza su potestad liquidatoria (y recaudatoria) una vez concluido el proceso penal⁶¹. Tanto es así, que el procedimiento inspector suspendido por la iniciación de la causa criminal, en lugar de reanudarse una vez ésta ha quedado concluida, queda definitivamente paralizado sin que exista norma alguna que indique si se debe dar por terminado o simplemente se trata de un supuesto de suspensión injustificada de actuaciones.

Esta extraña situación determina que, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado sin previa liquidación de la cuota tributaria defraudada, los efectos *civiles* de la sentencia penal provoquen que la decisión del juez sentenciador sobre las cuestiones prejudiciales tributarias produzca efecto de cosa juzgada formal y también material, lo cual no deja de ser una excepción a lo dispuesto en los artículos 3 LECrim y 10.1 LOPJ carente de toda cobertura legal que, como viene denunciando un sector de la doctrina, constituye una manifiesta violación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva por preterición del juez natural⁶².

Por otra parte, en este orden de cosas, es necesario advertir que esta práctica forense a menudo resulta perjudicial para los intereses de la Hacienda Pública pues, con frecuencia, reduce el importe de la cuota tributaria susceptible de recuperación por parte de la Administración tributaria. Este sorprendente

⁶⁰ Ante esta situación resulta muy oportuna la reflexión de GIMENO SENDRA según la cual: «[...] que la infracción de las normas que disciplinan las cuestiones prejudiciales no pueda fundamentar un amparo por violación del derecho al juez legal, no significa, tal como se ha avanzado, que no pueda infringir el derecho a la tutela judicial efectiva. Pero para que ello suceda, es necesario, de un lado, que se haya producido una violación tan burda del artículo 4 LECrim, que, por resultar manifiestamente contradictoria con otras resoluciones judiciales, convierta a la sentencia en manifiestamente arbitraria y, de otro, que dicha resolución infundada incida en el derecho a la libertad del recurrente.» GIMENO SENDRA, V., «Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., «La prejudicialidad administrativa en el proceso penal», Barcelona, 2004, p.25.

⁶¹ Así lo advierte también RUIZ GARCIA cuando señala que: «[...] si la deuda tributaria debe ser fijada en la sentencia como responsabilidad civil, y si el pronunciamiento penal provee a la Hacienda Pública del único título para hacer efectiva la deuda tributaria, la conclusión no puede ser otra que la desaparición pura y simple del acto de liquidación en estos supuestos.» RUIZ GARCIA, J.R., «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en «Revista española de Derecho Financiero», núm.151/2011, p. 28.

⁶² Como dice PONT CLEMENTE: «[...] debemos investigar si la situación descrita resulta compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva que implica, entre otras cosas, el derecho al juez natural u ordinario.» PONT CLEMENTE, F.J., «El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario», en «Quincena Fiscal Aranzadi», núm.11, 2011, p.4.

efecto se produce en todos aquellos casos en los que, por la configuración de alguno de los impuestos de la actual estructura tributaria (sobre todo los directos), es perfectamente posible que la defraudación penalmente sancionable solo alcance a una fracción de la cuota tributaria exigible al contribuyente (lo que se ha convenido en denominar como la «cuota dolosa»), en cuyo caso la cantidad que el juez penal liquide en concepto de responsabilidad civil derivada del delito no comprenderá la totalidad de la cuota devengada por el impuesto y periodo susceptible de comprobación y, en su caso, de liquidación por parte de la Administración tributaria.

Por consiguiente, en aquellos casos en los que, presentada una denuncia por la vía del artículo 251 LGT, la cuota «defraudada» judicialmente determinada, no coincida con la cuota o cuotas «devengadas», en aplicación de lo dispuesto en el artículo 68.7 LGT, si la Administración tributaria no practica la liquidación tributaria correspondiente dentro del plazo indicado en el artículo 150.1 LGT, podrá entenderse consumado el plazo de prescripción previsto en el artículo 68.1.a) LGT y, en consecuencia, ya no se podrá exigir su pago al contribuyente condenado.

Por ello, aunque la norma no lo indique, puesto que tampoco lo prohíbe, a nuestro modo de ver, la reanudación del procedimiento inspector no solo debería producirse en caso de auto de sobreseimiento libre o de sentencia absolutoria, sino también en caso de sentencia condenatoria. Es decir, si en lugar de una práctica forense con tan perniciosos efectos como los descritos, se siguiera el esquema lógico derivado de la figura de la suspensión (temporal) del procedimiento inspector, una vez concluido el proceso penal, la Administración tributaria, al recuperar sus potestades liquidatorias, debe dictar y notificar al contribuyente condenado la liquidación de la deuda tributaria determinada en función de los hechos que resulten de las actuaciones inspectoras realizadas antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, a los que podrán añadirse cualesquiera otros resultantes de las diligencias judiciales, figuren o no en la relación de «hechos probados» de la sentencia.

Es más, considerando que las exigencias probatorias del proceso penal resultan, a menudo, más exigentes que las derivadas de las normas tributarias, a nuestro modo de ver, no habría inconveniente alguno en que la regularización administrativa se fundara en criterios interpretativos y en presunciones que no prosperaron en sede penal, siempre que el contribuyente pueda oponerse a ellas a través de los cauces ordinarios de impugnación de los actos administrativos.

Por ello, la solución al problema que planteamos pasa por abandonar definitivamente la doctrina jurisprudencial de la mutación del título y retomar la lógica jurídica que se desprende de las figuras de la litispendencia penal y la suspensión tributaria, de modo que en aquellos casos en los que la denuncia se presente estando vigente el derecho de la Administración a regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante la oportuna liquidación, una vez finalizado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, por el órgano competente se termine el procedimiento inspector mediante la emisión de la resolución expresa, reconociendo al obligado tributario su derecho a interponer los recursos en vía administrativa que considere oportunos y, en su caso, a iniciar un proceso ante el juez competente de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Dicho de otro modo, aunque hubiera sido deseable que el legislador tributario hubiera zanjado una problemática que se arrastra desde mismo momento en que el delito contra la Hacienda Pública se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico, lo cierto es que, en relación con los supuestos previstos en el artículo 251 LGT, basta con un nuevo enfoque de la cuestión para deshacer la madeja en la que actualmente nos encontramos enredados. Obrando del modo que proponemos, no solo no se incumple norma alguna -ni procesal ni tributaria-, sino que se actúa con pleno respeto a las reglas derivadas de la cosa juzgada, pues la sentencia penal producirá efectos de cosa juzgada formal y material respecto a su contenido penal, pero no respecto al contenido fiscal, lo cual resulta plenamente coherente con el carácter prejudicial que la normativa tributaria tiene en el proceso penal.

Por último, para concluir este apartado, debemos significar que un supuesto distinto al anterior es el que se produce cuando, como consecuencia de la consumación de la prescripción del derecho a liquidar,

en el momento de iniciarse el proceso penal, la Administración tributaria ya no dispone de sus potestades de autotulela declarativa.

Se trata del supuesto expresamente previsto en el artículo 305.7 CP⁶³ en el que, el propio legislador penal, establece una vía para obtener el ingreso de la deuda tributaria mediante el pronunciamiento civil de la sentencia penal, a fin de que, en ausencia de potestad tributaria para liquidar la cuota defraudada, sea el propio juez sentenciador quien constituya directamente al contribuyente condenado en el deber de resarcir al Tesoro Público en una cantidad equivalente a la que debió haber ingresado (u obtuvo indebidamente) en la fecha en que se entienda consumado el delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, en aquellos casos en los que la cuota dolosa no comprenda la totalidad de la cuota devengada, respecto a dicha fracción de cuota tributaria ya se habrá extinguido definitivamente el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación. Precisamente de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP se pone de manifiesto el exceso interpretativo que supone la aplicación indiscriminada de la doctrina de la mutación del título, pues la ley únicamente atribuye efectos liquidatorios plenos a la resolución judicial en aquellos casos en los que la Administración tributaria haya perdido su derecho a liquidar la cuota defraudada por prescripción o por otra causa legal antes de iniciarse el proceso penal. A *contrario sensu*, cuando la denuncia se presenta estando vigente el derecho a practicar la liquidación, la norma de suspensión mantiene inalteradas las potestades tributarias de los órganos de la Administración, en cuyo caso no se comprende por qué razón no se ejercen una vez finalizado el proceso penal.

En definitiva, desde la perspectiva procesal, la sentencia condenatoria dictada en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública únicamente produce efectos de cosa juzgada formal y material respecto a su pronunciamiento fiscal en aquellos casos en los que la denuncia se presente una vez agotadas las potestades liquidatorias de la Administración tributaria. En este caso, el importe de la cuota defraudada establecido por el juez penal sí que será definitivo, sin que posteriormente pueda ser discutido ante un juez del orden contencioso-administrativo. Sin embargo, en todos los demás casos - que son la inmensa mayoría-, a nuestro modo de ver, no tiene sentido alguno atribuir efectos de cosa juzgada material al pronunciamiento prejudicial fiscal del juez penal.

6. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando se ha dictado la liquidación vinculada a delito

Según dispone el artículo 257.2 LGT, el importe de la cuota defraudada que resulta de la liquidación vinculada a delito (LVD) dictada en el momento de remitir el expediente al Ministerio Fiscal (artículo 253.1 LGT) puede coincidir o no con el importe fijado en la resolución judicial mediante la que concluye el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, la norma establece que no será necesario modificar la LVD sino, en todo caso, liquidar los intereses de demora y los recargos que correspondan. En el segundo, la Administración tributaria modificará, en más o en menos, la cuantía inicialmente determinada, según si la cuota defraudada fijada en la sentencia condenatoria es superior o inferior a liquidada por la Inspección de los tributos (artículo 257.2 a) LGT).

Si el ajuste es positivo, el efecto será un aumento del importe de la deuda tributaria a cargo del contribuyente condenado, a la que deberán añadirse los intereses de demora. Por el contrario, si el ajuste es negativo, la Administración, no solo reducirá la cuantía inicialmente liquidada, sino que, en caso de haber obtenido el ingreso total o parcial de la deuda durante la vigencia del proceso penal,

⁶³ El nuevo apartado 305.7 del Código Penal en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, reproduce íntegramente la norma introducida en el anterior apartado 305.5 por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de diciembre, según la cual: «En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.»

procederá a la devolución del exceso de cuota, junto con los correspondientes intereses a favor del contribuyente y, en su caso, al reembolso del coste de las garantías aportadas⁶⁴.

Se trata de una actuación administrativa realizada «en ejecución de sentencia», cuyo resultado debe notificarse al juez o tribunal penal competente, al obligado tributario, al Ministerio Fiscal y, en su caso, a las demás partes personadas en el proceso penal que, en caso de desacuerdo, únicamente podrán dirigirse al juez penal para que verifique si el «ajuste» practicado por la Administración tributaria se adecua al importe de la cuota defraudada fijado en la sentencia condenatoria.

En ningún caso dicha modificación cuantitativa afectará a la validez jurídica de la LVD inicialmente practicada -que subsistirá en la parte en la que coincida con la liquidación judicial-, ni tampoco a la validez de los actos de gestión recaudatoria (providencia de apremio y diligencias de embargo) adoptados por los órganos de recaudación en el transcurso del proceso penal⁶⁵. Dichas actuaciones únicamente quedarán modificadas en cuanto a su cuantía en caso de que resulte superior a la fijada en la resolución judicial. Por el contrario, si la cuantía liquidada en la sentencia fuere superior a la inicialmente determinada por la LVD, aunque la norma no lo indica, cabe entender que, en caso de no se satisfaga el «suplemento» de cuota liquidado por la Administración en ejecución de sentencia, se generará una deuda tributaria «adicional» que será objeto de actos de gestión recaudatoria independientes de los ya adoptados.

Una vez expuesto el régimen jurídico que resulta de la literalidad de las normas contenidas en el artículo 257 LGT, cuando dichas reglas «de ejecución» se relacionan con las reglas generales de los procedimientos tributarios de inspección, recaudación y revisión, se suscitan diversos problemas técnicos, algunos de los cuales pasamos a analizar a continuación.

En primer lugar, tal como hemos visto en el apartado anterior, las características de la cuota defraudada a considerar por el juez penal son distintas de las características de cuota tributaria devengada susceptible de regularización administrativa. Luego, es perfectamente posible que el importe liquidado en la sentencia condenatoria no comprenda la totalidad de la cantidad dejada de ingresar por el contribuyente condenado, ya sea por no concurrir en ella el elemento subjetivo necesario para atribuirle relevancia penal (dolo), ya sea porque el juez penal no acepta, en todo o en parte, los elementos de prueba o las interpretaciones de la normativa aplicable considerados por la Inspección en el momento de practicar la LVD.

Ante dicha situación se produce la paradoja de que, si la sentencia absuelve al contribuyente por un motivo diferente a la inexistencia de obligación tributaria, la Administración puede regularizar su situación tributaria en su integridad mediante la reanudación de las actuaciones inspectoras (artículo 257.2 c) LGT), mientras que si la sentencia condena al contribuyente, pero determina un importe inferior al que procedería regularizar en vía administrativa, dicha fracción de cuota tributaria queda literalmente en el limbo jurídico.

Es decir, habiendo concluido el procedimiento inspector con la formalización de la LVD (artículo 253 LGT), el procedimiento de «ajuste» a la baja del importe inicialmente determinado no permite su reapertura, de modo que, con arreglo a la literalidad de la norma, la Administración queda desprovista de su potestad liquidatoria, llegando incluso al extremo de tener que devolver al contribuyente una parte de los ingresos que haya obtenido durante la tramitación del proceso penal. Este absurdo efecto, contrario a los intereses del Tesoro Público, pone de manifiesto hasta qué punto resulta erróneo tratar

⁶⁴ En palabras de LOPEZ DIAZ:«[...] 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.» LOPEZ DIAZ, A., «Procedimientos ...», cit. p. 37.

⁶⁵ En el artículo 197 sexies del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en la redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, se indica que en caso de sentencia condenatoria en un supuesto en el que se hubiere dictado una liquidación vinculada a delito:«[...] subsistirá el acto inicial que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto a la cuantía confirmada en dicho proceso».

de constreñir la fase post-procesal del delito contra la Hacienda Pública a una mera cuestión de ejecución de la sentencia penal.

Para tratar de corregir esta situación, el artículo 197 sexies.2 del RGAT, en la redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce una norma según la cual la Administración tributaria *puede* liquidar en vía administrativa los importes que, *de acuerdo con los hechos considerados probados en la resolución judicial*, pudieran adeudarse a la Hacienda Pública a pesar de no formar parte de la cuota defraudada, en cuyo caso se procederá a la retroacción del procedimiento inspector a fin de que se practique la correspondiente liquidación.

Es decir, la ejecución de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública en la que la cuota *delictiva* resulte inferior a la cuota tributaria determinada *en el propio fallo* -entendemos que por no concurrir en una parte de ella el elemento subjetivo del tipo infractor- se desdobra en dos tipos de actuaciones por parte de la Administración tributaria: a) En primer lugar, en un acto administrativo de rectificación a la baja de la LVD; b) Y, al propio tiempo, en un nuevo acto administrativo de liquidación por la diferencia entre la cuota tributaria *delictiva* y la cuota considerada «probada» por el juez, previa *retroacción* de un procedimiento inspector que, según lo indicado en el artículo 253 LGT, *finalizó* en el momento en que se dictó la LVD, y cuya tramitación parece que se reestablece (sic!).

Sin perjuicio de las dudas de legalidad que suscita el posible exceso reglamentario de esta norma, y de las objeciones respecto a la técnica normativa empleada, es evidente que la necesidad de su aprobación pone de manifiesto la complejidad que supone tratar de conciliar la potestad liquidadora de la Administración tributaria con el efecto de cosa juzgada material que se atribuye a la sentencia condenatoria. Y todo ello para no resolver el problema, pues la cuota tributaria que resulte de los *hechos probados* en la sentencia no tiene porqué coincidir con la cuota tributaria *denunciada*, que se corresponde con la inicialmente cuantificada en la LVD. Es decir, si el juez penal no liquida la totalidad de la deuda tributaria devengada, sino que se limita a liquidar la cuota tributaria defraudada, dicha norma reglamentaria no puede aplicarse.

Luego, en todos aquellos casos en los que el juez penal, o bien no se pronuncie acerca de alguno de los elementos de la obligación tributaria -por considerar que no están suficientemente acreditados-, o bien acepte la prueba en contrario aportada por la defensa del contribuyente, la diferencia entre la cuota tributaria *delictiva* y la cuota tributaria *denunciada* (liquidada en la LVD) no encontrará soporte alguno en la resolución judicial. Luego, aplicando la propia norma reglamentaria a *sensu contrario*, habría que entender que, en estos casos -más frecuentes de lo que pudiera parecer-, la Administración ha perdido definitivamente su derecho a practicar la correspondiente liquidación. Simplemente, absurdo.

En segundo lugar, entre las reglas contenidas en el artículo 257 LGT nada se dice respecto al modo de proceder en caso de que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 253.3 LGT y en el artículo 305.5 CP, la Administración tributaria hubiere dictado liquidaciones separadas, incluyendo en la LVD únicamente aquellos elementos en los que advierte un incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias del contribuyente⁶⁶. En estos casos, si el juez penal no comparte plenamente la liquidación realizada por la Inspección y considera que la cuota *delictiva* es inferior (o superior) a la contenida en la LVD, la cuestión a resolver no es como «ajustar» dicha liquidación al importe fijado en la sentencia, sino cómo modificar la liquidación administrativa que contiene la totalidad de los elementos comprobados (artículo 253.3 b) LGT).

Es decir, habida cuenta de que el desdoblamiento del procedimiento inspector da lugar a una liquidación «específica» y a una liquidación «genérica» (en la que se incluye la totalidad de los hechos objeto de la regularización administrativa), la rectificación de la primera como consecuencia de la sentencia judicial necesariamente supone también la rectificación de la segunda. Sin embargo, dicha rectificación no puede hacerse en ejecución de la sentencia penal, pues se trata de un acto administrativo

⁶⁶ Respecto a la opción de desdoblar el procedimiento inspector coincidimos plenamente con PALAO TABOADA cuando indica que:«[...] la regulación contenida en el apartado 5 del artículo 305 CP es evidentemente de naturaleza tributaria, por lo que su inserción en el Código Penal es criticable». PALAO TABOADA, C., *op. cit.*, p. 46

cuya revisión únicamente puede realizarse siguiendo alguno de los cauces establecidos en el artículo 213 LGT.

Luego, si el juez penal aumenta el importe de la cuota defraudada, en ejecución de sentencia, la Administración puede rectificar «al alza» la LVD pero no puede rectificar «a la baja» la liquidación genérica, en cuyo caso podría producirse una situación de exceso de deuda exigible al contribuyente condenado. Por el contrario, si el juez reduce el importe de la cuota defraudada a efectos penales, en ejecución de sentencia, la Administración puede rectificar «a la baja» la LVD pero no puede modificar «al alza» la liquidación genérica, con lo que una fracción de la cuota tributaria regularizable podría quedar sin regularizar.

Si a ello se añade el hecho de que cabe la posibilidad de que contra dicha liquidación «genérica» el contribuyente haya interpuesto una reclamación económico-administrativa o, incluso un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, el silencio de la ley provoca un vacío de difícil solución técnica, pues la decisión acerca de la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria corresponde exclusivamente al juez de lo contencioso-administrativo, con el límite de la *reformatio in peius*. Además, cualquier modificación de la liquidación administrativa comportará la consecuente rectificación de los actos de gestión recaudatoria adoptados para hacer efectivo el crédito tributario, a los que no se aplica el principio de subsistencia establecido en el artículo 257 LGT. Luego, de nuevo, el legislador tributario parece que no tiene una visión de conjunto cuando desarrolla el régimen jurídico aplicable una vez dictada la sentencia por la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, pues se limita a regular unos determinados supuestos de hecho, ignorando otras situaciones que pueden producirse precisamente como consecuencia de posibilidades que la propia ley confiere.

Continuando con el análisis técnico del contenido del artículo 257 LGT, llama la atención el hecho de que la norma -ni legal, ni reglamentaria- no incluya una referencia temporal para que la Administración tributaria proceda a efectuar el «ajuste» de la LVD, ni tampoco consecuencia jurídica alguna en caso de que no lo hiciera.

Una primera opción interpretativa sería acudir a las reglas contenidas en el artículo 150.6 LGT o en el artículo 239.2 LGT. Sin embargo, en el primer caso, tratándose de una actividad desarrollada una vez concluido el procedimiento inspector, no parece que puedan aplicarse los efectos que la normativa tributaria asocia a la inactividad administrativa producida en el curso de una comprobación. En el segundo, tampoco nos parece una solución consistente por cuanto dicho «ajuste» en la LVD no constituye propiamente un acto de ejecución de una resolución judicial que tiene por destinataria la Administración Tributaria, sino en todo caso se trata de una actuación unilateral de la Administración realizada como consecuencia del fallo. Otra alternativa sería acudir a las normas sobre la ejecución de la sentencia penal, pero, por idénticas razones, el «ajuste» del que trata el artículo 257 LGT no constituye una actividad jurisdiccional que deba ser impulsada por el juez penal pues, en puridad, se trata de un efecto post-procesal del fallo. La tercera posibilidad es aplicar analógicamente el régimen desarrollado en el propio artículo 257.2 LGT para el caso de que se dicte una sentencia absolutoria por un motivo distinto a la inexistencia de obligación tributaria.

De seguirse esta última opción interpretativa -que, a nuestro modo de ver, es la que en mayor medida permite mantener una cierta coherencia sistemática-, el plazo para practicar el «ajuste» en la LVD, habida cuenta que el procedimiento inspector ya ha concluido, será de seis meses a contar desde la fecha en que, por parte del órgano competente de la AEAT -entendemos que la Dependencia de Inspección que la dictó- se reciba el expediente; *dies a quo* que, en nuestra opinión, para preservar la seguridad jurídica, no puede ser otra cosa que la fecha de notificación de la sentencia condenatoria firme.

Si transcurrido dicho plazo, la Administración tributaria no procediera a ajustar la LVD, habría que distinguir en función de si dicha inactividad favorece o perjudica al obligado tributario. En el primer caso, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.4.a) LGT, podría entenderse producida la caducidad del «procedimiento de ajuste», en cuyo caso, cabría plantearse si, de acuerdo con lo previsto en los artículos 67.7 LGT, se iniciaría el cómputo de un nuevo plazo de prescripción del derecho de la

Administración a exigir una mayor deuda tributaria que la que figura en la LVD o, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.6.a) LGT, debe entenderse consumada la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria objeto del proceso penal concluido.

En el segundo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.4.a) LGT, y en los artículos 66.c) y 67.1. LGT, en caso de haberse satisfecho la integridad de la deuda liquidada en la LVD, se iniciaría el cómputo del plazo de prescripción para que el contribuyente solicite la devolución de ingresos indebidos por la diferencia a su favor respecto a la cuota tributaria fijada en la sentencia condenatoria.

Otra cuestión que no encuentra acomodo en el régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT es la determinación del órgano competente para revisar los «actos de ejecución» que traen causa de la sentencia condenatoria. Es decir, la práctica de devoluciones de ingresos indebidos o el reembolso de costes, la liquidación de intereses de demora o de recargos, así como también la gestión recaudatoria de la deuda resultante de la liquidación judicial de la cuota defraudada, constituyen actuaciones de la Administración tributaria susceptibles de impugnación, en cuyo caso cabe preguntarse si dicho control de legalidad lo realizará también el juez penal o, por el contrario, corresponde realizarlo al juez de lo contencioso administrativo.

En principio, del tenor literal de lo dispuesto en la disposición final tercera de la Ley 34/2015 podría deducirse que la competencia atribuida al juez penal alcanzará a la totalidad de los actos administrativos que traigan causa del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública⁶⁷, pues la nueva disposición adicional décima de la Ley 29/1998 textualmente excluye del conocimiento del juez contencioso-administrativo las pretensiones que se deduzcan de las actuaciones tributarias «vinculadas» a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del nuevo Título VI de la Ley 58/2003. Sin embargo, no encontramos una norma por la que se atribuya dicha competencia al juez penal, pues ni en el nuevo artículo 621 bis LECrim, ni en el nuevo artículo 999 LECrim (ambos introducidos por la disposición final primera de la Ley 34/2015) nada se dice acerca de que corresponda al juez penal realizar el control de legalidad de los actos de gestión recaudatoria dictados en ejecución de la sentencia penal.

Luego, salvo que se efectúe una interpretación restrictiva de qué debe entenderse por «actuaciones tributarias vinculadas» a un delito contra la Hacienda Pública, el contribuyente que quiera oponerse a los actos dictados por la Administración tributaria «en ejecución» de una sentencia condenatoria podría encontrarse en la situación de que su pretensión revisora sea rechazada tanto por el juez penal como por el juez contencioso-administrativo. El primero porque considere que dicha competencia no le ha sido atribuida, el segundo porque entienda que dichas «actuaciones» han sido expresamente excluidas de su conocimiento. Probablemente, no encontraremos un caso más claro de indefensión provocada por el propio legislador y en el que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva resulte tan manifiestamente conculcado.

Finalmente, para concluir nuestro examen, y después de exponer algunas de las dudas que genera la efectiva aplicación del régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT, debemos interrogarnos acerca de cuál es naturaleza jurídica de la deuda que se exige al contribuyente condenado. En el apartado anterior hemos visto como en aquellos casos en los que el proceso penal se inicia sin liquidación administrativa de la cuota defraudada (artículo 251 LGT), la aplicación de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título determina que una deuda nacida por la realización del hecho imponible (y, por consiguiente, de naturaleza tributaria), en el momento en que su importe queda definitivamente establecido en una resolución judicial, se convierte en una deuda por responsabilidad civil derivada del delito cometido por el contribuyente condenado⁶⁸.

67 Como advierte MARTIN QUERAL: «En el campo de los delitos contra la Hacienda Pública el juez de lo Penal deberá pronunciarse sobre aspectos que tampoco han venido siendo merecedores de su atención. Y no son fáciles. [...] No va a resultar fácil la tarea que se encomienda al juez Penal. Un Juez que ya hace mucho dejó de ser la ultima ratio». MARTIN QUERAL, J., «Una mirada a la irrecorribilidad...», cit. p.21.

68 A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J., «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, 211, p. 5-49.

Sin embargo, cuando abordamos esta misma cuestión en relación con los procesos penales iniciados por la vía del artículo 253 LGT, una vez más, se produce la paradoja de que, según cual sea la norma que se tome como referencia, puede argumentarse que, cuando se ha dictado la liquidación vinculada a delito (LVD), la deuda mantiene su naturaleza tributaria originaria; o que, por el contrario, lo que prevalece es el contenido declarativo de la resolución judicial en la que se impone al contribuyente condenado por delito contra la Hacienda Pública el deber jurídico de resarcir el daño causado al Tesoro Público.

A favor de la primera interpretación cabe invocar: de una parte, lo dispuesto en el artículo 253 LGT en el que se atribuye a la liquidación vinculada a delito el carácter de liquidación *administrativa*; y, sobre todo, la literalidad de lo dispuesto en el artículo 254 LGT en el que expresamente se refiere a la «*deuda tributaria liquidada*». También apuntaría en esta dirección la regla contenida en el artículo 257 LGT cuando establece que en caso de que el importe de la LVD y la resolución judicial no coincidan subsistirá el «*acto inicial*».

Sin embargo, a favor de la segunda interpretación cabe invocar el efecto positivo de la cosa juzgada material en el sentido de que si una resolución judicial contiene un pronunciamiento por el que se hace responsable a una determinada persona del pago de una deuda, dicho deber jurídico no puede ser modificado, rectificado o sustituido por ningún acto o resolución posterior, ni judicial, ni mucho menos administrativa. Es decir, si efectivamente el juez penal declara una responsabilidad civil, dicha deuda (que nace del hecho punible) es independiente de cualquier otra. Si a ello se añade el hecho de que, según lo dispuesto en el texto del artículo 257 LGT, es necesario que en la sentencia condenatoria se contenga un pronunciamiento definitivo acerca de la «*existencia y la cuantía*» de la cuota defraudada, todo parece indicar que, como ya se ha expuesto, el legislador tributario ha legalizado la doctrina de la mutación del título. A reforzar esta posición vendrían las reglas contenidas en las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015 que claramente atribuyen a la jurisdicción penal la competencia para determinar del contenido patrimonial de la sentencia condenatoria.

El resultado no puede ser más confuso. Si nos decantamos por la naturaleza tributaria, se tratará de un acto administrativo sustraído del control jurisdiccional del orden contencioso-administrativo, cuyo contenido queda sujeto a lo resuelto por un órgano de la jurisdicción penal. Si nos decantamos por la naturaleza civil, no tiene sentido alguno que la Administración tributaria, en ejecución de sentencia, dicte una liquidación administrativa «ajustada» al pronunciamiento judicial. En definitiva, ante la ambigüedad del legislador, la situación actual nos conduce a la conclusión de que en aquellos casos en los que el proceso penal se inicia por la vía del artículo 253 LGT, la responsabilidad patrimonial del contribuyente condenado vendrá establecida en dos títulos: en la resolución judicial y en la liquidación administrativa.

Planteada la cuestión en estos términos, cuando el obligado al pago en ambos títulos coincida es evidente que no podrá exigírsele el pago de dos deudas (la tributaria y la civil), aunque lo cierto es que no existe ningún precepto legal que lo impida, más allá de la invocación del manifiesto enriquecimiento injusto que se originaría. Es decir, si el contribuyente condenado por delito contra la Hacienda Pública -a título de autor- es también el sujeto pasivo obligado al pago de la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible, el pago que realice, ya sea ante la autoridad judicial, ya sea ante la Administración tributaria, debería tener efectos liberatorios tanto de la deuda tributaria como de la responsabilidad civil.

Sin embargo, cuando dicha categoría subjetiva no coincida, es perfectamente posible que se produzca una duplicidad o multiplicidad de deudores de difícil resolución. Pensemos, por ejemplo, en una deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. El obligado tributario es la sociedad, pero la acción penal puede dirigirse también contra el administrador y contra otras personas físicas o jurídicas en concepto de cooperadores necesarios o de partícipes en el delito. En principio, la liquidación vinculada a delito únicamente podrá dirigirse a la sociedad, mientras que la responsabilidad civil en caso de sentencia condenatoria puede alcanzar a cualquiera de los condenados. Si con ello no bastara, en el artículo 254 LGT se faculta a la Administración tributaria para declarar *responsables solidarios* de la deuda «tributaria»

a cualquier persona que figure imputada (hoy investigada) en el proceso penal o hubiere sido condenada como consecuencia del citado proceso.

La casuística que se deriva de la combinación de las normas indicadas es tan amplia que resulta estremecedor. Si a ello se añade el amplio régimen de medidas cautelares establecido en el 81 LGT, el escenario que se nos presenta es francamente preocupante en términos de seguridad jurídica; y todo ello sin la posibilidad de acceder al control judicial de los únicos jueces y tribunales que están especializados en la aplicación de las normas de derecho tributario.

Afortunadamente, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, todavía mantiene un cierto rigor en el uso de los conceptos jurídicos tanto sustantivos como procesales, y en el artículo 305.7 del CP introduce una regla, con rango de ley orgánica, que nos debería permitir discernir cuando nos encontramos ante una deuda tributaria y cuando nos encontramos ante una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

Con acertado criterio, el legislador penal concibe la liquidación practicada por la Administración tributaria y la responsabilidad civil determinada por el juez sentenciador como títulos alternativos. Es decir, con una lógica jurídica impecable, lo que la norma indica es que únicamente en aquellos casos en los que legalmente no pueda practicarse la liquidación de la deuda tributaria mediante un acto administrativo, a fin de evitar que una cuestión de legalidad tributaria termine beneficiando al autor de un delito contra la Hacienda Pública, sea el juez penal quien, mediante su resolución, constituya al contribuyente condenado en el deber de resarcir al Tesoro Público en el importe de la deuda tributaria defraudada.

Esta solución técnica, no solo es sencilla de aplicar, sino que además resulta respetuosa con las reglas de la cosa juzgada que venimos examinando. Al propio tiempo, produce el mismo efecto sea cual sea la vía por la que la Administración haya optado para presentar la denuncia: (i) si lo ha hecho por la vía del artículo 251 LGT, finalizado el proceso penal, podrá dictar la liquidación tributaria mediante la que se pone fin al procedimiento inspector que ha estado en suspenso; (ii) mientras que, si lo ha hecho por la vía del artículo 253 LGT, lo que hará la Administración será «ajustar» la liquidación vinculada a delito al resultado de la prueba practicada en juicio.

En ambos casos, la naturaleza jurídica de la deuda quedará inalterada, y el título por la que se exige será un acto administrativo a todos los efectos, susceptible de revisión en vía administrativa y, en su caso, de impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa que, en su condición de jurisdicción natural, tendrá la última palabra acerca de la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Inspección. Por consiguiente, a nuestro modo de ver, la aplicación estricta de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP solucionaría todos los problemas de inconstitucionalidad que hemos enunciado al inicio de este trabajo.

La claridad de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP contrasta con la oscuridad de las reglas contenidas en el artículo 257 LGT. Tanto es así que, desde la perspectiva de la cosa juzgada, son preceptos incompatibles entre sí, pues, a nuestro modo de ver, de la norma penal se desprende una regla de competencia funcional que afecta al juez penal en virtud de la cual, si en el momento de presentar la denuncia, se encuentra vigente el derecho de la Administración a practicar la liquidación de la cuota defraudada, considerando que el ejercicio de la acción civil en el proceso penal es disponible (artículos 107 y 111 LECrim), el Abogado del Estado que representa los intereses de la AEAT debería abstenerse de ejercerla o, en caso de hacerlo, el juez debería rechazar su pretensión. Por el contrario, si cuando se denuncia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración ya no dispone de la potestad liquidatoria de la deuda tributaria presuntamente defraudada (ya sea por transcurso del plazo de prescripción, ya sea por otra razón), solo mediante el ejercicio de la acción civil derivada del delito puede conseguirse la recuperación del crédito tributario⁶⁹.

⁶⁹ Como explica GIMENO SENDRA: «Lo que nace del delito es una pretensión civil de resarcimiento la cual puede acumularse a un procedimiento penal en curso o separarse de él y reservarse para plantearla en el correspondiente proceso civil declarativo una vez haya finalizado el proceso penal», GIMENO SENDRA, V., «Manual...», cit., p.203

En el primer caso, ausente la pieza de responsabilidad civil, la determinación de la cuantía de la cuota defraudada por parte del juez penal ya no produce efectos de cosa juzgada material, de modo que el carácter exclusivamente prejudicial del pronunciamiento judicial en relación a dicho importe permite que, una vez finalizado el juicio, la Administración dicte el acto administrativo que considere conveniente a efectos de regularizar la situación tributaria del contribuyente; lo cual pone en evidencia lo innecesarias que resultan las reglas contenidas en el artículo 257 LGT que tratan de la sentencia condenatoria y, sobre todo, el error mayúsculo en que se incurre en las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015.

En el segundo caso, si al iniciarse el juicio por delito contra la Hacienda Pública, la Administración había perdido su derecho a practicar la liquidación administrativa de la cuota defraudada, dicha situación no queda saneada por el hecho de que el contribuyente resulte condenado pues, en este caso, el importe de la responsabilidad civil determinado por el juez penal es inamovible, sin que resulte admisible que en ejecución de sentencia la Administración tributaria practique liquidación alguna. Es decir, a diferencia del supuesto anterior, ejercida la acción civil en el proceso penal, la sentencia condenatoria producirá efectos de cosa juzgada material en relación con el importe de la deuda exigible al condenado, sin que se produzca la mutación del título pues la deuda tributaria ya estaba extinguida en el momento de iniciarse el proceso penal.

Luego, si esto es así, las reglas contenidas en el artículo 257 LGT no solo no son aplicables sino que resultan contrarias a lo establecido en el artículo 305.7 CP del que se desprende claramente que el régimen jurídico de la ejecución del pronunciamiento civil de la sentencia penal será el que resulte de las normas procesales, sin perjuicio de que el juez penal pueda solicitar el auxilio de los órganos de la Administración tributaria para el desarrollo de las gestiones recaudatorias por la vía del procedimiento administrativo de apremio (DA 10ª LGT).

En definitiva, se mire por donde se mire, se llega a la conclusión de que el régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT en relación con la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, además de suscitar dudas de constitucionalidad, resulta contrario a lo establecido en el artículo 305.7 CP y, sobre todo, incompatible con el régimen jurídico de la cosa juzgada. Si a ello se añade que ni tan solo llega a resolver los problemas técnicos que su introducción produce en los procedimientos tributarios de inspección, recaudación y revisión, se pone de manifiesto que, desgraciadamente, el legislador tributario, una vez más, en lugar de aportar luz a la oscuridad, provoca más dudas de las que ya había antes de la aprobación de la Ley 34/2015.

El problema ya no es solo de técnica legislativa sino, sobre todo, de seguridad jurídica de los contribuyentes a los que cada día resulta más complejo conocer las consecuencias jurídicas derivadas de un posible incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, lo que todavía resulta más preocupante, hace prácticamente imposible prever cual será el comportamiento de los órganos de la Administración tributaria ante el descubrimiento de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

7. Efectos de la sentencia de conformidad

Un caso particular de conclusión del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el de la sentencia de conformidad. Se trata de una resolución de condena en la que la sanción penal no es el resultado propiamente de la decisión judicial sino de un consenso entre las partes⁷⁰. Es decir, la acusación (formada por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado en representación de la

⁷⁰ Según establece el artículo 787.1 LECrim: «Antes de iniciarse la práctica de la prueba, la defensa, con la conformidad del acusado presente, podrá pedir al Juez o Tribunal que proceda a dictar sentencia de conformidad con el escrito de acusación que contenga pena de mayor gravedad, o con el que se presentará en ese acto, que no podrá referirse a hecho distinto, ni contener calificación más grave que la del escrito de acusación anterior. Si la pena no excediere de seis años de prisión, el Juez o Tribunal dictará sentencia de conformidad con la manifestada por la defensa, si concurrieren los requisitos establecidos en los apartados siguientes.»

Administración tributaria), la defensa y el propio contribuyente investigado o procesado llegan a un acuerdo en el que, al tiempo que se reconoce la comisión del delito, se determinan los hechos en los que se concreta la acción u omisión penalmente sancionable (particularmente el importe de la cuota defraudada) y se acepta el castigo correspondiente, integrado fundamentalmente por la pena privativa de libertad y la multa pecuniaria. Ante ello, el juez no emite propiamente un juicio, sino que, después de controlar que se cumplen con los requisitos y las garantías del acusado en el proceso penal, emite una resolución de condena que formalmente pone fin al proceso y cuyo contenido reproduce lo decidido por las partes⁷¹.

La actual configuración de esta figura en el ordenamiento procesal español es relativamente reciente⁷² y su evidente inspiración en las fórmulas transaccionales más propias del derecho anglosajón (*plea bargaining*) generó (y continúa generando) no pocas críticas doctrinales y más de un problema interpretativo⁷³. Sin embargo, en lo que aquí interesa, lo primero que llama la atención es el rotundo éxito que esta fórmula ha tenido en relación con los casos de delito contra la Hacienda Pública pues, estadísticamente, en los últimos años, la inmensa mayoría de ellos terminan mediante sentencia de conformidad, lo cual, a nuestro modo de ver, resulta indicativo de la creciente tendencia a desnaturalizar la función del juez penal, cuya actuación se limita a legitimar formalmente una decisión extraprocesal.

Seguramente, los beneficios penológicos derivados del reconocimiento del delito y de la reparación del daño⁷⁴, acompañados de la posibilidad de evitar el ingreso efectivo en prisión como consecuencia de la suspensión de la ejecución de la pena⁷⁵, constituyen claros incentivos de lo que podríamos definir como una regularización voluntaria (aunque no espontánea) de la situación tributaria del contribuyente, realizada una vez iniciado el proceso penal pero que, a diferencia de la prevista en vía administrativa, supone, no solo el reconocimiento y pago de la deuda tributaria resultante de los hechos puestos de manifiesto por la Inspección de los tributos, sino también el reconocimiento explícito de que se produjo un incumplimiento deliberado de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, la aceptación de la condición de delincuente fiscal con todo lo que ello conlleva.

Desde la perspectiva de la cosa juzgada, la sentencia de conformidad presenta algunos matices en relación con lo expuesto respecto a la sentencia condenatoria que, de algún modo, ponen en entredicho

71 Para el profesor GIMENO SENDRA: «La conformidad es, en primer lugar, un acto procesal que, en cuanto tal, encierra ante todo una voluntad de poner fin a un proceso penal ya iniciado. Dicha declaración de voluntad necesariamente ha de consistir en el reconocimiento y voluntad de la defensa de cumplir la pena más grave de las solicitadas por las distintas partes acusadoras. Por tal razón la conformidad encierra siempre un allanamiento de la defensa a la pretensión penal, entendida como una petición de pena un no como hecho punible.», GIMENO SENDRA, V., «Manual...», cit., p.550. Por su parte, MORENO CATENA considera que: «Es la conformidad un modo de poner fin al proceso por la voluntad del acusado, que supone la aceptación de los hechos, de la calificación jurídica y de la responsabilidad que se solicita por la acusación y representa un acto de disposición del derecho de defensa. Esta disposición se concreta en la renuncia al derecho a la presunción de inocencia y exonera a la acusación de la carga de probar la culpabilidad del acusado en un juicio contradictorio con pruebas y debates, de modo que la condena a quien se conforma se produce por su propia manifestación de voluntad y no porque haya sido encontrado culpable tras el juicio oral.», MORENO CATENA, V., «Derecho Procesal Penal», cit., p.350

72 Si bien es cierto que en la redacción originaria de Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882 ya aparece la posibilidad de que el acusado se conforme con la pena pedida por la acusación (art.655 LECrim) o realice una confesión de culpabilidad (arts.688 y 694 LECrim), no es hasta la aprobación de la Ley orgánica 7/1988, de 28 de septiembre, que se produce un verdadero impulso a esta forma de terminación del proceso penal. La introducción de la conformidad en el procedimiento abreviado (que es el más común), mediante las reglas contenidas en el artículo 789.5.º LECrim y, sobre todo, mediante lo dispuesto en el artículo 703.3 LECrim, supone dar entrada al principio de oportunidad en el proceso penal español.

73 Ya en su momento el profesor DE LA OLIVA SANTOS expresó sus profundas reticencias frente a esta fórmula de terminación del proceso penal, pues en su opinión: «Lo que con las conformidades en el procedimiento abreviado se hace es abrir cinco puertas al pacto, sin medida ni control. Son puertas falsas, puesto que la actuación con arreglo a los criterios de oportunidad no es (por inconstitucional) reconocida legalmente, sino solapada. Lo que tenemos son varias importantes posibilidades fácticas, alentadas por la Fiscalía General del Estado, envueltas en un raído y pobre ropaje procesal. Estas son las posibilidades: la de no respetar las circunstancias fácticas relevantes -la realidad- en la configuración el hecho imputado, la de desentenderse del llamado principio de "verdad material", la de dejar sin efectividad el Derecho objetivo, convertido en materia manipulable, la de chalanear con el ius puniendi, la de despreocuparse del principio de igualdad en la aplicación de la ley, etc.» DE LA OLIVA SANTOS, A., «Sobre la conformidad del imputado y la negociación de la sentencia en el proceso penal español», en «Revista Jurídica de la Región de Murcia», núm.13, 1991, p.11-28.

74 Según establece el artículo 305.6 CP: «Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos [...]»

75 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 CP: «Los jueces o tribunales, mediante resolución motivada, podrán dejar en suspenso la ejecución de las penas privativas de libertad no superiores a dos años cuando sea razonable esperar que la ejecución de la pena no sea necesaria para evitar la comisión futura por el penado de nuevos delitos»

muchas posiciones en las que, hasta el momento presente, se ha basado la práctica forense y la actuación de la Administración tributaria en materia de delito contra la Hacienda Pública.

En primer lugar, si bien se trata de una resolución que produce efectos de cosa juzgada formal, no existe consenso entre la doctrina procesal respecto a si también produce efectos de cosa juzgada material⁷⁶, pues lo cierto es que, no habiéndose producido ningún debate entre las partes (*res iudicanda*) difícilmente puede entenderse que el juez haya fijado el derecho aplicado al caso (*res iudicata*). Por ello, si en la sentencia de conformidad en un caso de delito contra la Hacienda Pública no se produce propiamente un enjuiciamiento el elemento subjetivo del tipo penal, menos aún se producirá un pronunciamiento prejudicial sobre el importe de la cuota tributaria defraudada. Luego, en estos casos, cabe preguntarse si tiene algún sentido continuar sosteniendo la doctrina de la mutación del título cuando la sentencia se limita a reproducir el acuerdo que, respecto a la deuda tributaria, han alcanzado la representación procesal de la Administración tributaria y la del contribuyente.

Por otra parte, aunque desde la perspectiva procesal, el acuerdo alcanzado entre las partes constituya el presupuesto necesario de la sentencia de conformidad, desde la perspectiva tributaria, es preciso establecer en qué medida dicho acto de carácter transaccional produce efectos en las potestades de la Administración tributaria y en los derechos y deberes del contribuyente.

En coherencia con lo expuesto en los apartados anteriores, cuando el proceso penal se hubiere iniciado sin una liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada, el acuerdo extraprocesal debería ir acompañado de la autoliquidación del obligado tributario en la que se determine la cuota tributaria resultante de los hechos a los que se extiende su conformidad. Una vez firme la sentencia, el procedimiento inspector, que quedó suspendido al presentar la denuncia, debe reanudarse a fin de que la Administración formalice su propuesta de regularización, bien mediante un acta de conformidad, bien mediante un acta con acuerdo. Obrando de este modo, el acuerdo de las partes habrá puesto fin tanto al proceso penal como al procedimiento inspector, sin necesidad de utilizar la resolución judicial para un fin que no le es propio.

Sin embargo, cuando el proceso penal se hubiere iniciado por la vía del artículo 253 LGT es necesario aplicar las reglas contenidas en el artículo 257.2.a) LGT, en cuyo caso, se produce la paradoja de que, habiendo concluido el procedimiento inspector, la liquidación vinculada a delito inicialmente practicada por la administración se verá modificada «en ejecución» de una sentencia cuyo contenido es el resultado de un acuerdo entre la propia Administración tributaria y el contribuyente.

8. Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria

Para concluir el estudio de los efectos de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios únicamente nos queda analizar en qué medida una resolución judicial de condena afecta a la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

La norma en la que se establece el régimen jurídico a seguir en caso de que un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública termine con una condena al contribuyente denunciado se encuentra en los artículos 250.2 y 251.2 LGT, donde se establece que la sentencia condenatoria impedirá la imposición de sanción administrativa «*por los mismos hechos*».

Esta regla, que reproduce exactamente lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT 2003, legaliza el principio de *non bis in idem* en el ejercicio del *ius puniendi* derivado del incumplimiento de las obligaciones

⁷⁶ Mientras para GIMENO SENDRA, la sentencia de conformidad produce todos los efectos de la cosa juzgada, para NIEVA FENOLL:«[...] La resolución que reconoce la conformidad agota sus efectos ahí, en el hecho de la conformidad. Porque lo cierto es que sobre los hechos delictivos en sí no se ha juzgado. Y si no ha habido enjuiciamiento no puede haber cosa juzgada sobre lo que no se ha enjuiciado.» NIEVA FENOLL, *op. cit.*, p. 151.

tributarias, y declara incompatibles la sanción penal por delito contra la Hacienda Pública y la sanción administrativa por infracción tributaria cuando una y otra compartan el mismo presupuesto fáctico.

Por consiguiente, independientemente de cual haya sido la vía seguida para trasladar al juez penal la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, la resolución judicial mediante la que se impone una sanción privativa de libertad (y una multa pecuniaria, además de otras penas de carácter accesorio) por la comisión de una defraudación tributaria delictiva produce, respecto del contribuyente condenado, dos efectos diferenciados: (i) uno de carácter procesal, que proviene del efecto de cosa juzgada (formal y material) que impide un enjuiciamiento penal posterior por los mismos hechos⁷⁷; (ii) y, al propio tiempo, otro de carácter administrativo, con fundamento en el principio de no duplicidad sancionadora que, salvo excepciones⁷⁸, impide que la Administración tributaria pueda iniciar o continuar el procedimiento sancionador en relación con los hechos tomados en consideración por el juez penal para fundamentar la condena⁷⁹.

La configuración del delito contra la Hacienda Pública como un tipo penal en blanco provoca que el hecho punible penalmente y el hecho punible administrativamente compartan un mismo presupuesto fáctico que no es otro que el hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento genera tanto la responsabilidad criminal como la responsabilidad infractora. Luego, siendo el catálogo de infracciones tipificadas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria mucho más extenso que la descripción del comportamiento constitutivo de una defraudación tributaria con trascendencia penal contenido en el tipo del artículo 305 CP, y habida cuenta que la sanción tributaria únicamente requiere la concurrencia de simple negligencia, es perfectamente posible que algunos de los hechos puestos de manifiesto en el proceso penal no cumplan las condiciones para sustentar una resolución de condena pero sí cumplan las condiciones para fundamentar una sanción administrativa.

Si de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 250.2 LGT se entiende que la Administración tributaria puede sancionar todo aquello no haya sido sancionado por el juez penal, podría llegarse a la conclusión de que el límite de la interdicción de duplicidad sancionadora lo marcaría el importe de la cuota tributaria que, según la sentencia condenatoria, se corresponda con la cuota «dolosa» defraudada⁸⁰. Es decir, la interdicción de la concurrencia en el ejercicio del *ius puniendi* se produciría, no tanto en el tipo infractor como en la base de la sanción, de modo que, desde esta perspectiva, no resultaría contrario al principio de no duplicidad el hecho de que la Administración tomase como base de la sanción administrativa aquel importe de la cuota tributaria que no figura liquidado en la resolución judicial y en el que se entienda que concurre el requisito de la «negligencia» en el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁸¹.

Sin embargo, esta interpretación de la norma tributaria no se compadece con el efecto de cosa juzgada que, en opinión de la mayoría de la doctrina procesal, se predica de *todo* el contenido de la sentencia

77 Como explica CORTES DOMINGUEZ: «Desde un punto de vista objetivo la cosa juzgada se extiende solo a los hechos que han sido objeto de acusación y posterior juicio. Es obvio, después de lo que llevamos dicho en esta obra, que la delimitación objetiva de la eficacia de cosa juzgada no se determina por las calificaciones que se hayan podido hacer de los hechos enjuiciados. La calificación penal comporta la absolución o, en su caso, la condena y la gravedad de ésta, pero el enjuiciamiento de los hechos se produce con independencia de la calificación que hagamos de ellos.» MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, «Derecho Procesal Penal», cit., p.435.

78 GIMENO SENDRA se muestra muy crítico con la posición que, respecto a esta cuestión, viene sosteniendo el Tribunal Constitucional al considerar que no se infringe el bis in ídem si en caso de que se apliquen dos sanciones (penales o administrativas) sobre unos mismos hechos punibles, una y otra se compensen entre sí de modo que exista un solo «quantum». GIMENO SENDRA, V., «Manual...», cit. p. 615.

79 En este sentido, MARTINEZ MUÑOZ explica cómo de la reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) relativa al artículo 4 del Protocolo 7 al CEDH (STEDH de 20 de mayo de 2014, caso Nykänen contra Finlandia, STEDH de 27 de noviembre de 2014, caso Lucky Dev contra Suecia o STEDH de 27 de enero de 2015, caso Rinas contra Finlandia) se desprende claramente que la prohibición de procedimientos sancionadores consecutivos que tengan por objeto los mismos hechos. Por ello en su opinión, a la que nos adherimos, «[...] una normativa acorde con las directrices europeas en materia de derechos humanos exigirá la conclusión del enjuiciamiento de dichos hechos y la imposibilidad de establecer una sanción en el ámbito administrativo. Solo la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o el archivo de las actuaciones sin previo enjuiciamiento sobre el fondo del asunto deberían permitir a la Administración tributaria iniciar o continuar el procedimiento sancionador [...]». MARTINEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos...», cit., p. 6.

80 En este sentido, de la lectura combinada de lo dispuesto en el artículo 32.2 RST, en la redacción dada por el RD 1072/2017, de 29 de diciembre, y lo dispuesto en el artículo 197 sexies.2 RGAT, en la redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, parece desprenderse que se habilita a la Administración a sancionar las infracciones tributarias que resulten la parte de cuota liquidada por el juez penal que no forme parte de la cuota defraudada a efectos de imponer la sanción penal.

81 GIMENO SENDRA, V., «Manual...», cit. p.610.

y no solo de su parte resolutoria. Por ello, a nuestro modo de ver, para delimitar el límite al ejercicio del *ius puniendi*, no se trata tanto de identificar cuáles son los hechos (en el sentido de antecedentes fácticos) en los que se funda la sentencia de condena como de fijar el ámbito al que se extiende el enjuiciamiento penal, de manera que el límite objetivo de la duplicidad sancionadora no sería en ningún caso el importe de la cuota «dolosa» sino que los *hechos* a los que se refieren los artículos 250.2 y 251.2 LGT no pueden ser otros que los que se deducen del expediente que la Administración remitió al Ministerio Fiscal o al juez penal competente.

A corroborar esta interpretación vendría la ubicación sistemática de ambas normas pues, al igual que su antecedente normativo, tienen por objeto regular los efectos que se producen cuando, en un procedimiento tributario de comprobación, se ponen de manifiesto indicios de la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva. Luego, desde esta perspectiva, habida cuenta de que la ley confiere a los órganos de la Administración un amplio margen para decidir el contenido de la denuncia, sería perfectamente razonable entender que *los hechos* que limitan el *ius puniendi* administrativo en caso de sentencia condenatoria son los *hechos denunciados*, que son los que conforman el objeto del proceso y respecto a los cuales el juez penal se ha pronunciado, expresa o implícitamente.

Desde la perspectiva de los principios generales del derecho sancionador tributario se llega a una conclusión semejante, pues resulta indiscutible que aquello que justifica tanto la imposición de una sanción penal como de una sanción administrativa no es propiamente un «hecho» sino una *acción* o una *omisión* del contribuyente consistente en incumplir una obligación tributaria. Si esto es así, por aplicación del principio de no duplicidad, el comportamiento constitutivo del ilícito penal absorbería íntegramente el comportamiento constitutivo del ilícito tributario. Es decir, la acción u omisión que genera la responsabilidad es única, independientemente de cuál sea el importe de la cuota tributaria defraudada pues, a efectos penales, lo relevante es que supere los 120.000 euros.

Luego, desde esta perspectiva, para fijar el límite del *ius puniendi* administrativo, lo razonable sería entender que el ámbito objetivo de la duplicidad vendría determinado por la actuación del obligado tributario que se somete a enjuiciamiento, de modo que, si bien el efecto de cosa juzgada material se proyectaría sobre el presupuesto fáctico de la condena, el efecto de cosa juzgada formal se proyectaría sobre la totalidad de las acciones u omisiones por las que la acción penal se dirige contra el contribuyente⁸².

Es por ello por lo que, pese al tenor literal de la norma tributaria, desde la perspectiva de la cosa juzgada, a nuestro modo de ver, no resulta aceptable fragmentar el *ius puniendi* de manera que, tomando como referencia el relato fáctico de la sentencia, se restrinjan sus efectos materiales al importe de la cuota defraudada en el que se apoya la condena. El enjuiciamiento del juez penal se extiende a todo el objeto del proceso que ha sido sometido a su consideración, y con su pronunciamiento ejerce la potestad sancionadora tanto en relación con los hechos que considera merecedores de castigo como respecto a los hechos que no considera que tengan relevancia penal. Por ello, cuando exista plena coincidencia entre lo que podríamos denominar la cuota tributaria *denunciada* y la cuota tributaria *sancionada* es indiscutible que la sanción penal agota materialmente el *ius puniendi*. Sin embargo, de ello no se sigue que cuando no exista dicha coincidencia la Administración tributaria disponga de una «segunda oportunidad» para ejercer la potestad sancionadora pues, en este caso, será el efecto de cosa juzgada formal el que impedirá que se dicte un acuerdo de imposición de sanción tributaria en base a «*los mismos hechos*» de los que ha conocido y sancionado (o no) el juez penal.

Una situación distinta a la anterior se plantea respecto a aquellas irregularidades tributarias de carácter formal o instrumental cometidas en ocasión -o como consecuencia- de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, respecto a las cuales el juez penal, o bien no se ha pronunciado expresamente, o bien no las ha considerado penalmente relevantes. Aunque en estos casos también existen dudas acerca de si la Administración tributaria puede ejercer su potestad sancionadora sin incumplir la prohibición

⁸² Para ello puede resultar de utilidad la distinción que algunos autores proponen entre «*res iudicata*» y «*res iudicanda*», en función de si respecto a la cuestión ha existido o no debate en el proceso. Con ello el efecto de cosa juzgada se extendería a todas aquellas cuestiones que las partes propusieron y respecto a las cuales el juez hubo de pronunciarse, expresa o implícitamente.

del *bis in idem* en su dimensión formal, habrá de estarse al contenido de la resolución judicial para averiguar si respecto a tales «hechos» se ha producido un enjuiciamiento que produzca efecto de cosa juzgada o no.

Algo parecido ocurre respecto aquellos hechos puestos de manifiesto en el proceso penal que, por afectar a terceros, quedan fuera de los límites subjetivos del efecto de cosa juzgada⁸³. En este caso, se trataría de irregularidades imputables a personas o entidades respecto a las cuales no se ha ejercido la acusación en concepto de autores, partícipes o colaboradores en la defraudación tributaria que constituye el objeto del proceso penal ya concluido, de modo que el resultado de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal o de las diligencias previas realizadas durante la fase de instrucción podrían servir de fundamento a la imposición de una sanción tributaria una vez concluida la causa penal.

Finalmente, en relación con los hechos con trascendencia tributaria que la Administración no ha incluido en el expediente administrativo remitido al Ministerio Fiscal o al juez penal competente no parece que exista impedimento alguno para que se tomen como base de una sanción tributaria, aunque se refieran al mismo contribuyente y por el mismo concepto y periodo impositivo respecto al cual ha recaído una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública.

En este orden de cosas, particularmente significativa resulta la situación que se produce cuando, de los hechos descubiertos en el curso de la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente, la propia Administración considera que únicamente en una parte de ellos concurre el elemento subjetivo necesario para fundamentar el ejercicio de la acción penal. En estos casos, ya hemos visto como el artículo 305.5 CP y el artículo 253.3 LGT permiten que se dicten liquidaciones tributarias separadas en función de la vinculación que el presupuesto fáctico de cada una de ellas guarde en relación con el comportamiento que se considera constitutivo de delito contra la Hacienda Pública.

Por consiguiente, dentro de los «*hechos no vinculados al delito*» perfectamente pueden identificarse acciones u omisiones del contribuyente en los que se aprecie la concurrencia de los requisitos necesarios para fundamentar una sanción administrativa, en cuyo caso no parece que la iniciación de un procedimiento sancionador tributario resulte contrario al principio de no duplicidad sancionadora. Otra cosa es en qué medida los efectos de la litispendencia penal impiden el desarrollo simultáneo de dos procedimientos sancionadores con origen en hechos puestos de manifiesto en el mismo procedimiento de comprobación.

Si la separación entre el presupuesto fáctico de la infracción administrativa y la infracción penal es muy nítida, es posible que ambos procedimientos sancionadores (el judicial y el administrativo) puedan llegar a resultar compatibles, de modo que, finalizado el proceso penal, se dicte una sentencia en la que se imponga una pena de privación de libertad por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, al propio tiempo, de manera simultánea, se haya tramitado un procedimiento sancionador que concluya mediante un acto de imposición de una sanción pecuniaria por la comisión de una infracción tributaria. Sin embargo, dicha circunstancia no siempre podrá establecerse al inicio del proceso penal, por lo que, para evitar una doble incriminación, lo razonable es suspender (o no iniciar) el procedimiento sancionador tributario, al menos, hasta el momento en que por el juez instructor se haya completado la investigación de los hechos denunciados y, en su caso, fijado el presupuesto fáctico en el que fundamentar la imputación de una defraudación tributaria delictiva. Es decir, a nuestro modo de ver, la dimensión formal del principio de no duplicidad, combinada con el principio de preferencia penal, impone que no se desarrolle una actividad administrativa que pueda resultar concurrente con la investigación judicial.

⁸³ Como indica la doctrina procesal el efecto de cosa juzgada únicamente se aplica a la persona o persona respecto a la cual se dicta sentencia, sin que un tercero pueda invocarla para evitar ser enjuiciado por su participación en los hechos. Así lo entiende también CORTES DOMINGUEZ para quien la cosa juzgada penal no afecta a: «Las relaciones penales que el órgano judicial conozca incidenter tantum, como paso necesario par al resolución de la cuestión principal [...] no afecta al tercero ausente, no ya tanto por que exista una limitación subjetiva de la cosa juzgada penal, como por el principio general, válido en todos los órdenes jurisdiccionales, de que las cuestiones incidentales o puntos prejudiciales nunca pasan en autoridad de cosa juzgada.» MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, *op.cit.*, p.437.

Una vez concluido el proceso penal (o, en su caso, la fase de instrucción), y habiendo desaparecido por completo el efecto suspensivo que la litispendencia produce sobre los procedimientos tributarios subyacentes, en principio, no parece que exista impedimento legal alguno para iniciar un procedimiento sancionador tributario que tenga por objeto determinar si, por parte del obligado tributario o de un tercero, se cometió alguna otra infracción tributaria respecto a la cual no exista incompatibilidad para sancionarla en vía administrativa.

Sin embargo, una cosa son los efectos que la sentencia condenatoria del juez penal produce sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria y otra muy distinta son los efectos que la propia existencia de un proceso penal produce respecto a la potestad investigadora de la Administración. Es decir, habiéndose instruido una investigación judicial acerca del comportamiento tributario de un determinado contribuyente, aunque el ejercicio del *ius puniendi* pueda desdoblarse, según se trate de una infracción penal o de una infracción administrativa, de ello no se sigue que sea admisible que, respecto a una misma persona, se desarrollen dos procedimientos de contenido sancionador «*por los mismos hechos*», pues, aunque en lugar de tramitarse simultáneamente se tramiten sucesivamente, siguen siendo dos procedimientos sancionadores.

Por ello, a nuestro modo de ver, la eventual sanción tributaria que pudiera imponerse una vez recaía una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública deberá fundamentarse exclusivamente en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector previo al inicio del proceso penal, a los que, en su caso, podrán añadirse los incorporados a la causa que no hayan merecido la sanción penal, pero sin que sea posible realizar una nueva actividad instructora por parte de la Administración que tenga por objeto obtener elementos de prueba adicionales a los que ya figuran en las actuaciones judiciales.

9. La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un proceso contencioso-administrativo dirigido contra la liquidación tributaria

Una vez analizado el régimen jurídico de la cosa juzgada fiscal en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el momento de plantearnos también si, desde una perspectiva estrictamente procesal, la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública efectivamente impide toda posibilidad de iniciar (o de continuar) un proceso contencioso-administrativo que tenga por objeto la revisión de la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva⁸⁴.

Desde la perspectiva procesal, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 LECrim, cabrían dos posibles interpretaciones. La primera, basada en el tenor literal de la norma, conduce a la conclusión de que, pendiente un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no puede iniciarse (ni continuarse) un procedimiento contencioso-administrativo para decidir la adecuación a derecho de la liquidación administrativa mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente investigado (o acusado) de una defraudación tributaria con trascendencia penal, cuando el tributo y periodo impositivo sea el mismo en ambos procedimientos judiciales.

Se trata de la aplicación estricta de la litispendencia penal, cuyo fundamento último se encuentra en la doctrina contenida en la STC 77/1983, de 3 de octubre, según la cual para los órganos del Estado unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir. En consecuencia, la regla de preferencia penal para

⁸⁴ Como señala PONT CLEMENTE: «Solo en una minoría de los supuestos el Juez penal se halla ante la existencia de una previa liquidación administrativa. Ello ocurrirá cuando se inicie el proceso penal una vez dictada la liquidación, lo que, eventualmente, puede haber producido el inicio de las vías de recurso ante los Tribunales económico-administrativos. En estos casos, y solo en estos casos, se produce un conflicto directo entre jurisdicciones que no se haya resuelto en las leyes de forma expresa, al menos, y sobre el que deberán pronunciarse los tribunales en el futuro, dado que no resultaría admisible que órganos distintos del Estado alcanzaran conclusiones dispares sobre unos mismos hechos sometidos a su consideración.», PONT CLEMENTE, J.F., «El problema fundamental...», cit. p.3.

conocer de aquellos hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública impide que pueda sustanciarse ningún otro procedimiento que, directa o indirectamente, requiera un pronunciamiento judicial que pudiera resultar contradictorio con lo que resuelva el juez penal⁸⁵.

No obstante lo anterior, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 LECrim, la calificación tributaria realizada por el juez penal para determinar el importe de la cuota defraudada no produce efectos jurídicos más allá del propio proceso penal (y, además, a los solos efectos de ejercer el *ius puniendi* frente al incumplimiento tributario de mayor gravedad), el pronunciamiento del juez penal sobre el hecho imponible no vincula al juez de lo contencioso-administrativo⁸⁶. Por ello, la interpretación alternativa es la que considera que el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es distinto del objeto del juicio contencioso-administrativo incoado contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria defraudada⁸⁷.

En el primer caso, el juez penal conoce del «hecho punible», fundamentalmente constituido por el comportamiento del contribuyente; mientras que, en el segundo, el juez contencioso conoce del «hecho imponible», enjuiciando si la regularización administrativa de la situación tributaria del obligado tributario se ajusta al principio de legalidad. Luego, aunque uno y otro puedan compartir un determinado presupuesto fáctico, e independientemente de cuál sea el sentido del fallo que finalmente se dicte, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional, dicha dualidad de procedimientos jurisdiccionales no resultaría necesariamente contraria al principio de *non bis in idem*.

En otras palabras, si bien es pacífico considerar que, desde la perspectiva del ejercicio del *ius puniendi*, la sola posibilidad de que unos mismos hechos puedan ser punibles para un juez y no serlo para otro justifica los efectos de la litispendencia penal, ya no resulta tan pacífico entender que dicho efecto se extiende también a la liquidación tributaria; entre otras razones, porque, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 305.1 CP, el importe de la cuota tributaria defraudada únicamente constituye una condición objetiva de punibilidad. Por ello, desde la perspectiva de lo establecido en el artículo 114 LECrim, no vemos la razón por la que el juez de lo contencioso-administrativo deba inhibirse de conocer de un recurso presentado por el contribuyente contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria por el mero hecho de que un juez penal esté decidiendo si se ha cometido (o no) un delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, si aquello que el principio de no duplicidad impide es que existan pronunciamientos judiciales contradictorios respecto a unos mismos hechos, pero no impide una distinta consecuencia jurídica en función del orden jurisdiccional que de ellos conoce⁸⁸, el importe de la cuota tributaria defraudada en el delito contra la Hacienda Pública no es propiamente una cuestión «de hecho», sino el resultado de la aplicación de las normas de liquidación del tributo cuyo incumplimiento constituye el comportamiento sancionado por la norma penal. Por ello, la

⁸⁵ Sin embargo, la preterición del juez natural puede resultar contraria a la Constitución. Como señala BALLBE MALLOL: «Si hasta ahora se analizaba el tema de la prejudicialidad solo desde el punto de vista de la seguridad jurídica (para evitar que dos órdenes jurisdiccionales se pronunciaran contradictoriamente), con la nueva doctrina deberá ampliarse el enfoque hacia la tutela judicial efectiva y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley.» BALLBE MALLOL, M., «La prejudicialidad...», cit., p.216.

⁸⁶ En este sentido, como explica NIEVA FENOLL: «Al margen de lo que declaran los artículos 4,5 y 6 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (...) el resto de normas se limitan a permitir a los jueces que realicen pronunciamientos sobre ramas del ordenamiento que no les son propias, a los solos efectos perjudiciales, pero no declaran, con carácter general, que una resolución de un orden jurisdiccional pueda tener efectos en un orden diferente.», en NIEVA FENOLL, J., «La cosa juzgada», Barcelona, 2006, p. 238.

⁸⁷ En este sentido resulta perfectamente de actualidad lo sostenido por BAYONA DE PEROGORDO, para quien:«[...] mientras el objeto del proceso contencioso-administrativo es la determinación de los derechos patrimoniales de la Hacienda y del contribuyente, el objeto del proceso penal se ciñe a la determinación de la existencia de un delito fiscal, mediante la comprobación de que existe una defraudación por determinada cuantía y un ánimo de defraudar con determinadas características.» BAYONA DE PEROGORDO, JJ., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.15-16, 1977, p.770.

⁸⁸ Según la doctrina contenida en la Sentencia 30/1996, de 24 de febrero (FJ 5):«El necesario respeto al principio de independencia judicial resta, como regla general, relevancia constitucional a estas posibles contradicciones entre resoluciones dictadas por tribunales integrados en órdenes jurisdiccionales distintos sin que sea misión de este Tribunal establecer unificación alguna al respecto. Por ello, sin dejar de reconocer los inconvenientes que pueden derivarse de la posibilidad de que se produzcan sobre los mismos intereses sentencias contradictorias, en cierta medida, a causa de una determinada interpretación judicial de un sistema legal que establece la concurrencia de dos órdenes jurisdiccionales distintos.»

interpretación de la norma tributaria realizada por el juez penal, por su carácter prejudicial, no produce efectos de cosa juzgada respecto al procedimiento contencioso-administrativo⁸⁹.

Por el contrario, el pronunciamiento del juez contencioso-administrativo constituye la decisión jurisdiccional definitiva acerca de la existencia y de la cuantía de la cuota tributaria devengada como consecuencia de un hecho imponible ocultado a la Administración tributaria. Luego, desde una perspectiva estrictamente procesal, la única cuestión que debemos resolver es determinar cuáles son los efectos que la sentencia del juez contencioso-administrativo produce en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública⁹⁰.

Sin embargo, desde la perspectiva de la normativa tributaria, la posición del legislador resulta, si cabe, aún más contraria a aceptar la concurrencia de dos procedimientos judiciales pues, por alguna razón, no se desea que, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la decisión del caso pueda verse, directa o indirectamente, afectada por un procedimiento jurisdiccional sustanciado en el orden contencioso-administrativo del que podría resultar una cuota tributaria distinta a la considerada por el juez penal para decidir si impone (o no) una sanción privativa de libertad al contribuyente que ha cometido una defraudación tributaria.

A nuestro modo de ver, todos los problemas interpretativos derivados de los efectos que litispendencia penal produce sobre los procedimientos tributarios cuando la Administración presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública tienen su origen en el temor de que la impugnación de la liquidación tributaria pueda interferir el normal desarrollo de la causa penal o, lo que es peor, que la decisión del juez de lo contencioso ponga en entredicho la validez de la resolución del juez penal.

Como trataremos de explicar seguidamente, se trata de un temor infundado, que parte de una deficiente comprensión de las normas procesales y que, para evitar una supuesta discordancia de resoluciones judiciales, se adoptan medidas «de prevención» cuyos efectos sobre las garantías procesales de los contribuyentes resultan mucho más perjudiciales que los supuestos beneficios de seguridad jurídica que el intento de establecer una especie «estanqueidad» procesal produce en nuestro ordenamiento jurídico⁹¹.

Bajo la vigencia de los modelos de preferencia penal (relativa y absoluta), los efectos suspensivos derivados de la regla contenida en el artículo 180.1 LGT (y su antecedente normativo) tenían como consecuencia que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se presentara sin que se hubiera dictado la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Luego, en estos casos (que todavía hoy son la mayoría), la inexistencia de acto administrativo previo impedía el inicio de los procedimientos de revisión, primero en vía económico-administrativa y después en la vía contencioso-administrativa. Esta situación *de facto* -que actualmente se reproduce en los supuestos previstos en el actual artículo 251 LGT- hacía prácticamente imposible la concurrencia de procedimientos judiciales, pues únicamente en situaciones excepcionales⁹² el inicio del proceso penal se producía con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector.

Con la reforma del artículo 305 CP efectuada por la Ley Orgánica 7/2012 parecía que el legislador español asumía el modelo de concurrencia (o paralelismo procedimental) que funciona con éxito en sistemas como el alemán o el italiano, y que acepta con normalidad que el juez contencioso se pronuncie respecto a la cuota tributaria al tiempo que el juez penal se pronuncia sobre la sanción⁹³. Sin embargo, el

89 Así lo entiende también NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p.230.

90 En este sentido, la norma procesal penal de referencia no puede ser otra que el artículo 954.1.e) LECrim según el cual: «Se podrá solicitar la revisión de las sentencias firmes en los casos siguientes: e) Cuando, resuelta una cuestión prejudicial por un tribunal penal, se dicte con posterioridad sentencia firme por el tribunal no penal competente para la resolución de la cuestión que resulte contradictoria con la sentencia penal.»

91 A una conclusión semejante llega LOPEZ DIAZ cuando afirma que: «[...] para evitar pronunciamientos dispares de las jurisdicciones, se niega cualquier recurso administrativo, y consiguientemente se cierra el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.» LOPEZ DIAZ, A., «Procedimientos tributarios ...», *cit.*, p.38

92 IGLESIAS CAPELLAS, «Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública...», *op. cit.*, p. 133.

93 El caso italiano merece especial atención pues, como explica RITA CIARCIA, ha evolucionado desde un modelo de preferencia semejante al español hacia un modelo de concurrencia parecido al alemán zanjando definitivamente una cuestión largamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia. RITA CIARCIA, A., *op. cit.*, p.85.

legislador tributario, en el texto de la Ley 34/2015, deja claro que no tiene ninguna voluntad de implantar el modelo de concurrencia jurisdiccional, sino todo lo contrario. Mediante la norma introducida en el artículo 254 LGT y, sobre todo, con la introducción del artículo 621.bis LECrim (disposición final primera Ley 34/2015) y de la disposición adicional décima de Ley 29/1998, de 13 de junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (disposición final tercera Ley 34/2015), trata por todos los medios de impedir que el contribuyente pueda impugnar la liquidación vinculada a delito mientras se tramita un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Esta opción legislativa que venimos denunciando, además de suponer el quebrantamiento de los principios generales del Derecho Administrativo -pues del control de los actos dictados por un órgano administrativo pasa a encargarse un juez del orden penal-, resulta directamente contraria a la distribución de competencias entre órganos jurisdiccionales realizada en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), lo que, a nuestro modo de ver, puede representar que su efectiva aplicación pueda considerarse contraria al derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución⁹⁴.

Sin embargo, la realidad social es tan rica en situaciones y los procedimientos administrativos tan diversos que la opción escogida por el legislador tributario no logra evitar completamente que se produzca una situación como la que trata de impedir pues, aunque lo habitual en materia de delito fiscal es que la *notitia criminis* surja en el curso de la instrucción de un procedimiento inspector, ya hemos visto cómo existe la posibilidad de que la denuncia administrativa se presente una vez dictado el acto resolutorio mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente⁹⁵. En este caso, el presupuesto fáctico de la liquidación administrativa coincidirá exactamente con los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente y, a su vez, coincidirá, total o parcialmente, con el relato fáctico de la denuncia (o, en su caso de la querrela) por la que se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Del mismo modo, en el artículo 253.3 LGT, cuando se desarrolla el régimen jurídico a seguir en caso de desdoblamiento del procedimiento inspector en dos liquidaciones separadas, si bien el artículo 254 LGT impide la impugnación de la liquidación vinculada a delito, nada impide que por el contribuyente se impugne la liquidación «genérica» en la que, según la propia norma, se incluyen: «[...] *la totalidad de los elementos comprobados* [...]». Luego, también en este caso, surge la posibilidad de que un juez penal y un juez contencioso-administrativo conozcan de los mismos hechos y deban decidir acerca de la existencia y cuantía de una obligación tributaria.

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

⁹⁴ La posición del Tribunal Constitucional respecto a la garantía del juez natural puede verse entre otras en las STC 101/1984, de 8 de noviembre, STC 95/1998, de 26 de mayo, STC 100/1996, de 11 de junio y 135/2002, de 3 de junio.

⁹⁵ Según lo indicado en el apartado 197.bis.2 RD 1070, 2017 de 29 de diciembre: "2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto. Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente". Sin embargo, este precepto, ha sido anulado por el Tribunal Supremo, a instancias de la **Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)** en su reciente Sentencia 1246/2019, de 25 de septiembre (rec. 85/2018)

9.1. Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad

Considerando que, después de la reforma penal introducida por la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, los plazos de prescripción tributaria y penal pueden llegar a diferir hasta seis años, y dejando a un lado la patológica duración de los juicios en España, resulta técnicamente posible que se inicie un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con posterioridad a la conclusión de un proceso contencioso-administrativo que trae causa de una liquidación dictada por la Administración para regularizar la situación tributaria de un determinado contribuyente.

En este caso, a nuestro modo de ver, pueden producirse los siguientes escenarios: (i) que la resolución del juez contencioso confirme la liquidación tributaria de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros; (ii) que la resolución del juez contencioso determine una cuota defraudada inferior a 120.000 euros; (iii) que la resolución del juez contencioso anule el acto de liquidación por cuestiones sustantivas o de forma.

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

Es decir, considerando que el elemento subjetivo determinante de responsabilidad penal puede no concurrir en todos los componentes de la deuda tributaria objeto de regularización, corresponde a la Administración tributaria establecer con precisión cual es el importe de la cuota tributaria devengada que se deriva del incumplimiento intencionado del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, respecto a dicha cuestión, la resolución del juez penal no se encuentra condicionada por la sentencia del juez de lo contencioso.

Por consiguiente, lo único que quedaría fuera del ámbito de conocimiento del juez penal es la aplicación prejudicial de la normativa tributaria, habida cuenta que ya existe un pronunciamiento definitivo del órgano judicial competente para decidir si la interpretación aplicada por la Inspección se ajusta o no a lo dispuesto en la normativa aplicable para determinar el elemento cuantitativo (la prestación) de la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible⁹⁶. Por ello, en aquellos casos en los que el juez de lo contencioso administrativo haya dictado una sentencia en la que se establece una cuota tributaria por importe inferior a 120.000 euros, dicho pronunciamiento impedirá la admisión a trámite de la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, pues el juez penal no puede entrar a conocer del importe de la cuota defraudada.

Una situación distinta se produce cuando, por entender que resulta contrario a derecho, el juez de lo contencioso anula completamente el acto resolutorio del procedimiento inspector, pues ello no impide que por el juez penal se cuantifique prejudicialmente la deuda tributaria derivada de los hechos presuntamente delictivos denunciados por la Administración pero, en este caso, el contribuyente

⁹⁶ En este sentido compartimos la reflexión de GIMENO SENDRA cuando indica que: «Una vez denunciada ante el órgano penal su incompetencia para conocer de la cuestión devolutiva, deberá ex art.4 LECrim suspender el procedimiento penal hasta tanto no recaiga sentencia firme en el proceso civil o administrativo. Si no lo hiciera así o si, suspendiendo el procedimiento dictara sentencia de condena por haber resuelto la cuestión en sentido desfavorable para el interesado y contradictorio con el pronunciamiento del órgano civil o administrativo, es únicamente entonces cuando podrá el condenado recurrir en amparo. Pero para ello, es necesario que la condena lo sea a una pena privativa de libertad o, lo que es lo mismo, incida en el derecho fundamental a la libertad del artículo 17.1 CE, pues en cualquier otro caso, el Tribunal Constitucional se convertiría, al revisar la aplicación del Derecho efectuada por los Tribunales penales, en una tercera instancia y el recurso de amparo, mediante la sola invocación del derecho a la tutela por el carácter irrazonable de la resolución, en una «supercausación».» GIMENO SENDRA, V., «Cuestiones prejudiciales devolutivas ...», cit. p.31.

imputado en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública podrá reclamar que la cuantificación de la cuota tributaria se practique aplicando los mismos criterios interpretativos seguidos por el juez de lo contencioso, en la medida en que resulten relevantes para cuantificar el importe de la deuda tributaria que resulta de los hechos denunciados.

No obstante, podría darse la situación de que el juez contencioso no se hubiere pronunciado sobre el fondo del asunto por apreciar defectos formales de entidad suficiente como para causar la ineficacia del acto de liquidación, en cuyo caso el juez penal aplicará prejudicialmente la norma tributaria sin ningún tipo de vinculación al pronunciamiento del juez contencioso administrativo. En este sentido, resulta particularmente oportuna la regla contenida en el artículo 305.7 CP, pues una de las circunstancias que puede impedir a la Administración tributaria practicar la liquidación de la cuota defraudada derivada del hecho delictivo es precisamente que, antes del inicio del proceso penal, se hubiere declarado nulo el acto administrativo dictado para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en cuyo caso, en el apartado anterior, ya hemos visto como la única vía para resarcir al Tesoro Público de unos ingresos que hubiera debido percibir es condenar al autor del delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización en concepto de responsabilidad civil.

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

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

En resumen, de todo lo expuesto se desprende que una eventual resolución judicial confirmatoria de una liquidación administrativa por importe superior a 120.000 euros, adoptada antes del inicio del proceso penal, restringe el ámbito de conocimiento del juez penal a la decisión acerca de la sanción que debe imponerse por el incumplimiento tributario descubierto por la Administración⁹⁷.

Este esquema de relación entre órdenes jurisdiccionales no parece que resulte contradictorio con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), ni que menoscabe las garantías procesales del imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, proporciona una mayor seguridad jurídica al contribuyente y, además, garantiza la efectividad económica de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

⁹⁷ A una conclusión distinta llega RUIZ GARCIA para quien: «Si se dicta sentencia condenatoria, el acto de liquidación quedará en una situación compleja porque la sentencia incorporará el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil que se ejecutará conforme a lo establecido en la disposición adicional 10ª LGT y en consecuencia la liquidación no será ejecutable. Pero la sentencia penal no revisa la legalidad de la liquidación practicada por la Administración que, por tanto, continuará siendo plenamente válida y existente. Quedará como resultado un acto válido, pero no ejecutable.» RUIZ GARCIA, J.R., «La relación...», cit, p. 21.

9.2. Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación

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

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

Por otra parte, dejando a un lado lo dispuesto por la Ley 34/2015 en relación a la liquidación vinculada a delito⁹⁸, con arreglo a las reglas generales contenidas en los artículos 1 a 5 LJCA y 9.4 LOPJ, tampoco parece que la iniciación del proceso penal modifique la competencia del juez de lo contencioso para seguir conociendo de la adecuación a derecho del acto resolutorio de un procedimiento inspector, independientemente de que los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente posteriormente constituyan el presupuesto fáctico de una posible denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

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

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

Por ello, la alternativa a los problemas derivados de la litispendencia penal y la prejudicialidad tributaria no devolutiva es permitir la tramitación simultánea de ambos procedimientos jurisdiccionales, habida cuenta que uno lo habrá promovido el contribuyente y otro la Administración (o el Ministerio Fiscal a

⁹⁸ Como indica la propia disposición adicional décima LJCA, introducida por la disposición final tercera de la Ley 34/2015, la exclusión de la competencia del orden contencioso-administrativo se refiere exclusivamente a los actos previstos en el nuevo Título VI LGT, pero nada dice de cualquier otro acto de gestión tributaria (liquidaciones o actos de recaudación) que traigan causa de un procedimiento ordinario de comprobación de la situación tributaria del contribuyente.

su instancia), de modo que en caso de que en el proceso penal se suscite una controversia respecto a la interpretación de la normativa tributaria aplicada por la Inspección de los tributos para calcular la cuota defraudada, y dicha cuestión resulte determinante para decidir la culpabilidad o inocencia del acusado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 LECrim, el juez penal pueda suspender el procedimiento y dirigirse al juez de lo contencioso para que se pronuncie sobre la cuestión controvertida.

Dicho de otro modo, habida cuenta de que el obligado tributario es quien habrá promovido el inicio del procedimiento contencioso-administrativo antes del inicio del proceso penal, es razonable entender que si, entre otros aspectos, en el *petitum* de su demanda cuestiona total o parcialmente el criterio aplicado por la Inspección para determinar el importe de la cuota tributaria devengada, dicha oposición la sostenga también ante el juez penal en caso de que la Administración posteriormente promueva el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Del mismo modo, la cuantificación de la cuota tributaria que figura en el acto administrativo mediante el que concluya el procedimiento inspector no puede diferir de la que figure en la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Luego, planteado el debate jurídico en estos términos, no tiene sentido que quien lo resuelva sea un órgano judicial del orden penal, cuando puede resolverlo un juez especializado en la aplicación de la normativa tributaria.

A nuestro modo de ver, la coexistencia de los dos procesos judiciales no solo no resulta contraria al principio de no duplicidad (*non bis in idem*), sino que resulta más respetuosa con la atribución legal de competencias a cada uno de los distintos órdenes jurisdiccionales⁹⁹. Una vez más, la única razón de que dicha situación solo pueda producirse en casos excepcionales es el exceso normativo del legislador tributario cuando, en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública, ordena la suspensión de toda actividad administrativa a partir del momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal (artículo 251 LGT) o, lo que es más grave, impide deliberadamente la impugnación de la liquidación vinculada a delito (artículo 254 LGT).

9.3. Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

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

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

Es decir, si bien es cierto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257.1 LGT, no podrá alterarse la relación de hechos declarados probados en la sentencia penal, de ello no se sigue que no pueda

⁹⁹ Como explica RUIZ GARCIA en referencia al modelo vigente en Alemania: «En los ordenamientos en los que rige el principio de independencia y paridad de rango del proceso penal y el procedimiento tributario, se entiende que la iniciación del proceso penal por delito fiscal no impide que la Administración tributaria pueda realizar las actuaciones de comprobación e investigación necesarias a los efectos tributarios, lo que puede dar lugar, según se ha indicado, a la tramitación paralela y simultánea de ambos procedimientos.» RUIZ GARCIA, J.R., «La relación...», cit. p18.

practicarse una liquidación tributaria con un fundamento fáctico y jurídico distinto al considerado por el juez penal, habida cuenta del carácter prejudicial del pronunciamiento que tiene por objeto una norma de derecho tributario. Además, tampoco cabe descartar la posibilidad que, una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, se pongan de manifiesto hechos nuevos que no figuran incluidos en la denuncia presentada en su día y que no fueron puestos de manifiesto en el curso del proceso penal.

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

Luego, si esto es así, desde la perspectiva procesal, lo que nos interesa explorar son los efectos que producirá (o produciría) la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la resolución del juez penal, y, a tal efecto, cabe plantear dos posibles situaciones: (i) En primer lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria defraudada superior a la considerada por el juez penal; (ii) Y, en segundo lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria inferior a la considerada por el juez penal.

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

En aquellos casos en los que el juez instructor archiva un procedimiento, o el juez sentenciador absuelve al acusado por entender prejudicialmente que la cuota tributaria defraudada no supera los 120.000 euros, y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo confirma una liquidación administrativa de la que se desprende que la cuota defraudada sí supera dicho límite cuantitativo -sin que se hayan descubierto hechos nuevos distintos a los incluidos en la denuncia- nos encontramos con un delito contra la Hacienda Pública consumado que no ha sido debidamente sancionado, sin que la constatación de dicha circunstancia permita revisar la resolución firme del juez penal, ni iniciar un nuevo procedimiento para castigar al defraudador, pues esto sí que lo impide el principio de *non bis in idem*¹⁰⁰. Luego, en este caso, la consecuencia inevitable será la impunidad de una defraudación tributaria delictiva, ya sea por la distinta valoración de las pruebas aportadas por la Inspección, ya sea por una cierta impericia tributaria del juez penal¹⁰¹.

Si, por el contrario, el proceso penal hubiera finalizado mediante sentencia condenatoria, la eventual confirmación de una liquidación administrativa de la cuota defraudada por un importe superior al considerado por el juez penal únicamente afectaría al pronunciamiento sobre la responsabilidad civil pues, en relación con la multa pecuniaria que se hubiere podido imponer al condenador, tal como hemos visto al tratar de los efectos que produce la resolución judicial de condena, una vez firme la sentencia, por aplicación del efecto de cosa juzgada formal, no cabe modificar su importe. Del mismo modo, por

¹⁰⁰ El Tribunal Constitucional ha establecido importantes restricciones a las posibilidades de revisión de las sentencias absolutorias. Desde la STC 167/2002, de 18 de septiembre, el Alto Tribunal no permite que una absolución se convierta en condena sin antes desarrollar una nueva actividad probatoria bajo los principios de publicidad, inmediación y contradicción. Esta posición sostenida, entre otras, en la STC 21/2009, de 26 de enero, y la STC 191/2014, de 17 de noviembre, ha sido plenamente recepcionada por el Tribunal Supremo, en cuya STS 976/2013 de 30 de diciembre, y STS 892/2016, de 25 de noviembre, se concluye que la vía casacional no es el medio adecuado para proceder a dicha revisión. También el TEDH, desde su Sentencia de 26 de mayo de 1988 (caso Ekbatani contra Suecia), tiene consolidada una sólida doctrina en el sentido de limitar las posibilidades de revisar una resolución exculpatoria, resultando particularmente ilustrativos los supuestos planteados en la STEDH de 10 de noviembre de 2010 (Caso Hernández contra España) y en la STEDH de 29 de marzo de 2016 (caso Gómez Olmedo contra España).

¹⁰¹ Como acertadamente señala BALLBE MALLOL:«[...] a menudo los jueces penales consideran una cuestión prejudicial como no devolutiva, es decir, se consideran competentes para resolverla ellos mismos, a la vez que encargan dictámenes periciales para suplir esa falta de conocimiento en la materia. Se trata evidentemente de una práctica inadmisibles e incorrecta jurídicamente, herencia del principio tradicional de preferencia de la jurisdicción penal.» BALLBE MALLOL, M., «La prejudicialidad ...», cit. p.186.

aplicación del principio de no duplicidad sancionadora, la parte de cuota defraudada no considerada por el juez penal tampoco puede constituir la base de una multa administrativa por la comisión de una infracción tributaria.

Respecto a la responsabilidad civil derivada del delito, una vez más, el artículo 305.7 CP nos aporta un criterio interpretativo fundamental para resolver este tipo de situaciones de posible contradicción entre resoluciones judiciales pues, en la medida que neutraliza el efecto sustitución derivado de la doctrina de la mutación del título, si la Administración tributaria mantiene vigente su potestad liquidatoria, el juez penal se abstendrá de realizar un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil; de modo que la confirmación posterior de la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, aunque sea por un importe superior al considerado por el juez penal a efectos de determinar si la defraudación denunciada reviste o no trascendencia penal, no tendrá efecto alguno respecto a lo declarado prejudicialmente en la sentencia condenatoria. Luego, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, no parece que tenga inconveniente alguno en que puedan dictarse resoluciones judiciales divergentes respecto al importe de la cuota defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública¹⁰².

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

Esta (y no otra) es la situación que trata de evitar a toda costa el artículo 254 LGT. Sin embargo, con ello no se consigue impedir la condena de un inocente sino, en todo caso, que dicha injusticia no se ponga de manifiesto una vez dictada la sentencia condenatoria. Es decir, cuando al resolver prejudicialmente sobre la cuantía de la cuota tributaria, el juez penal considera adecuada la liquidación que le presenta la Administración denunciante aplicando un criterio interpretativo de la normativa tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, y dicta una sentencia mediante la que impone una pena privativa de libertad a un contribuyente cuya defraudación no reviste trascendencia penal -sin que dicha cuantificación determinante del sentido del fallo pueda ser objeto de revisión más allá de la resolución de los recursos ordinarios que el condenado pueda presentar-, se está socavando el fundamento último de la garantía constitucional a la presunción de inocencia, al juez ordinario predeterminado por la ley y, lo que es más importante, al derecho fundamental a la libertad personal.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva constitucional, el actual modelo de relación entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública puede llegar a producir un efecto contrario al que pretende evitar, pues permite la condena de un inocente (o, como hemos visto, la absolución de un culpable) en base a la interpretación que, de la norma tributaria, pueda realizar un juez del orden penal, sin contemplar la posibilidad de que dicha decisión pueda ser confrontada con la interpretación que haría el juez natural (el contencioso)¹⁰³.

¹⁰² En este sentido particularmente ilustrativa resulta la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 109/2008, en cuyo fundamento jurídico tercero se indica que:«[...] como regla general carece de relevancia constitucional que puedan alcanzarse resultados contradictorios entre decisiones provenientes de órganos judiciales integrados en distintos órdenes jurisdiccionales cuando esta contradicción tiene como soporte haber abordado bajo ópticas distintas unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial.»

¹⁰³ CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario:«[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida.» CHOCLAN MONTALVO, J.A., «La aplicación práctica del delito fiscal ...», cit., p.451.

Ante la gravedad de una situación como la descrita, a nuestro modo de ver, una solución que, desde la perspectiva procesal, permitiría conciliar la preferencia del juez penal para sancionar y la competencia del juez contencioso-administrativo para revisar la liquidación tributaria, sería desplazar el efecto suspensivo no al inicio sino al final del proceso penal, regulando de *lege ferenda* la posible suspensión de la ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública¹⁰⁴. Es decir, el modelo actual, para prevenir una posible contradicción, trata de impedir que pueda impugnarse la LVD y, en consecuencia, que pueda producirse un pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo mientras se desarrolla el proceso penal. Sin embargo, este mismo efecto se consigue suspendiendo la ejecución de la sentencia condenatoria firme en caso de que, por el contribuyente condenado, se acredite que se encuentra en trámite un recurso contencioso-administrativo contra el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública.

Esta solución técnica permite la sustanciación ininterrumpida de la causa penal sin comprometer el derecho fundamental al juez natural. Además, la resolución del juez contencioso-administrativo no será prejudicial -sino definitiva- y producirá efectos de cosa juzgada material respecto a la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Si a ello se añade que únicamente será necesario posponer la eficacia de la resolución penal cuando se trate de una sentencia condenatoria en la que existan dudas acerca de la cuantía de la cuota defraudada, se consigue minimizar los costes que, en términos de dilaciones procesales, supone la integración de las normas de derecho tributario en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

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

Para concluir nuestro examen de posibilidades señalar que el único supuesto en el que no rige el efecto de cosa juzgada fiscal se produce cuando el juez de lo contencioso anula el acto administrativo por motivos de forma (o por haberse consumado la prescripción para dictar la liquidación tributaria) sin entrar a conocer del criterio seguido para cuantificar la deuda tributaria defraudada. En este caso, salvo que por el contribuyente se solicite expresamente un pronunciamiento meramente declarativo respecto a esta cuestión, el juez penal levantará la suspensión consolidándose la interpretación que, de la normativa tributaria, figura en la sentencia penal.

En definitiva, en el modelo de concurrencia o paralelismo de procedimientos -en el que el legislador español dice haberse inspirado para reformar las normas que regulan el tránsito entre la fase administrativa a la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública-, la liquidación de la cuota defraudada y la sanción del comportamiento presuntamente delictivo discurren simultáneamente, sin que exista obstáculo formal alguno en acudir al juez de lo contencioso-administrativo para que determine la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria, mientras el juez penal está decidiendo si el posible incumplimiento del deber general de contribuir merece una sanción privativa de libertad.

A nuestro modo de ver, el principio de no duplicidad sancionadora no constituye inconveniente alguno para implantar dicho modelo, siempre que se regulen adecuadamente los efectos que la sentencia del juez natural (el contencioso-administrativo) produce sobre el pronunciamiento del juez penal. De todos modos, si bien es cierto que la mayoría de los problemas técnicos que hemos expuesto a lo largo de este trabajo podrían resolverse mediante una interpretación de las normas procesales y procedimentales más acorde con las reglas generales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, la solución definitiva a las fricciones que se producen entre los procedimientos tributarios y el

¹⁰⁴ Para ello bastaría con modificar el texto del artículo 999 LECrim, lo cual, al propio tiempo, permitiría solucionar los manifiestos elementos de inconstitucionalidad que su actual redacción genera.

proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sería la creación de una «jurisdicción fiscal» que, a imagen y semejanza de la jurisdicción mercantil creada mediante la Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, conociera de los asuntos relacionados con la aplicación del sistema tributario, tanto en lo que se refiere al control de los actos dictados por la Administración (ya sean liquidaciones o sanciones), como en lo que se refiere a la imposición de las sanciones penales por la defraudación tributaria de especial gravedad¹⁰⁵.

De este modo, un órgano judicial especializado en la aplicación y la interpretación del Derecho tributario, al tiempo que resolviera acerca de la legalidad de la liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada, podría valorar la concurrencia del elemento subjetivo en el comportamiento del obligado tributario a fin de decidir si el incumplimiento descubierto por la Administración merece una sanción penal o una sanción administrativa. De hacerse así, quizás resolveríamos definitivamente un problema que nuestro ordenamiento jurídico arrastra desde 1977 y, con ello, pondríamos fin al desencuentro que, desde entonces, existe entre el proceso penal y el delito contra la Hacienda Pública.

10. Conclusiones

1.- El modelo de relación entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y el procedimiento de comprobación de la situación tributaria de los contribuyentes, basado en la preferencia judicial, en la litispendencia penal extensiva y en la prejudicialidad no devolutiva, tiene por finalidad principal priorizar el castigo de la conducta delictiva aunque ello signifique desposeer a la Administración tributaria, no solo del *ius puniendi*, sino de todas sus potestades de liquidación y recaudación de la cuota defraudada.

2.- La suspensión preventiva de cualquier actividad administrativa directa o indirectamente relacionada con el objeto del proceso penal, no solo pospone la recaudación de la cuota defraudada a la firmeza de la sentencia condenatoria, sino que, en ocasiones, puede llegar a conculcar el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, ya que en todos aquellos casos en los que una resolución de condena se dicte aplicando un criterio de cuantificación de la deuda tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, la ausencia de acto administrativo de liquidación tributaria indirectamente impide que la determinación administrativa de la cuota defraudada pueda ser objeto de impugnación y, en su caso, de enjuiciamiento por parte del orden jurisdiccional competente por razón de la materia¹⁰⁶.

3.- Con la reforma del Código Penal culminada en el año 2012 parecía que se inauguraría un nuevo modelo de actuación en el que cada uno de los Poderes del Estado que tienen encomendada una función específica en la lucha contra el fraude fiscal la desarrollarían con total independencia y aplicando las normas, criterios y principios que se corresponden con su ámbito de competencia¹⁰⁷. Sin embargo, el legislador tributario frustró toda esperanza de implantación del modelo de paralelismo procedimental,

¹⁰⁵ En el mismo sentido se pronuncian, entre otros, BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO cuando señalan que: «[...] somos de la opinión que una materia tan sumamente compleja como la relativa al delito fiscal, exigiría un juzgado especializado dedicado a la materia propia con una policía judicial también especializada en la vigilancia y represión del fraude fiscal», BAJO FERNANDEZ, M.A., y BACIGALUPO, S., «Derecho Penal Económico», cit., p.208.

¹⁰⁶ CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario: «[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida.» CHOCLAN MONTALVO, J.A., «La aplicación práctica del delito fiscal...», cit., p.451.

¹⁰⁷ En este sentido compartimos la posición de CASADO OLLERO cuando indica que: «Si bien todos los poderes públicos tienen en la «lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional», cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración Tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.», CASADO OLLERO, G., «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA.VV., «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1597.

cuando en la Ley 34/2015, no solo legaliza la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, sino que, con la indisimulada intención de reforzar la posición procesal de la Administración tributaria, crea una nueva modalidad de liquidación tributaria específicamente diseñada para potenciar los efectos de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública: la liquidación vinculada a delito (LVD).

4.- Esta nueva especie de acto administrativo se caracteriza porque produce todos los efectos declarativos y ejecutivos respecto al contribuyente denunciado, pero sin posibilidad de que contra ella pueda interponerse ningún recurso ni administrativo ni jurisdiccional. Dicha intangibilidad se acentúa todavía más mediante la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa con el propósito de excluir dicha categoría de actos del conocimiento del juez contencioso. Si a ello se añade que la propia ley impide la invocación de los posibles defectos formales de los que dicha liquidación pudiera adolecer, y los efectos de cosa juzgada material que el artículo 257 LGT confiere al pronunciamiento prejudicial contenido en la resolución judicial acerca del importe de la cuota defraudada, nos sitúa en un régimen jurídico manifiestamente inconstitucional, contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, sobre todo, al derecho fundamental al juez natural.

5.- A lo largo de este trabajo hemos expuesto los incontables problemas interpretativos que surgen como consecuencia de la desnaturalización de las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada. El legislador tributario, no sabemos si de modo deliberado o influenciado por los intereses corporativos de la Administración tributaria, ha tratado de convertir el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en una prolongación de la actividad regularizadora de la Administración tributaria. De las normas contenidas en el Título VI de la Ley General Tributaria se pone de manifiesto una intención de «administrativizar» la función del juez penal y de reducir sus resoluciones a una mera confirmación de la posición sostenida por la Administración denunciante.

Afortunadamente para quienes todavía mantenemos la esperanza en la vigencia del principio de justicia tributaria, la realidad es tan compleja y tan variada que el intento de «cierre procesal» promovido con la última reforma fiscal ha dejado tantos «huecos» y tantas «grietas» que, con toda seguridad, permitirán que por parte de la jurisdicción competente (y en último término del Tribunal Constitucional) se reponga la situación a su estado natural. Sin embargo, considerando que, por lo dilatado de los procedimientos tributarios y penales, probablemente no dispongamos de jurisprudencia sobre esta cuestión hasta pasados unos cuantos años, desde aquí quisiéramos impulsar una profunda reflexión sobre el modelo de aplicación del delito fiscal en España que pueda conducir a un replanteamiento del régimen jurídico vigente.

6.- En las páginas precedentes hemos dejado claro que, a nuestro modo de ver, atribuir efectos de cosa juzgada material al pronunciamiento prejudicial fiscal del juez penal constituye un error mayúsculo que, además de corregirse, directamente debe inaplicarse.

En definitiva, después de cuarenta años, el delito fiscal y el proceso penal siguen sin encontrar el modelo de relación que, de una parte, permita a cada institución cumplir con la finalidad que le es propia y, de otra, sea respetuoso con los derechos fundamentales del contribuyente. Si tuviéramos que escoger entre uno de los cuatro modelos que se han ido sucediendo, optaríamos por el primero. El esquema secuencial introducido por la Ley 50/1977 es mucho mejor que el modelo de concurrencia imperfecta desarrollado en la Ley 34/2015. Salvo en lo relativo a la exigencia de la firmeza de la liquidación como presupuesto de acceso a la jurisdicción penal y a la legitimación activa restringida a la Administración, en todo lo demás el modelo inicial permite una gestión diferenciada de las fases pre-procesal, procesal y post-procesal del juicio por delito contra la Hacienda Pública que, debidamente complementada con la interpretación rigurosa de las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, si bien no solucionarían la totalidad de los problemas expuestos, con toda seguridad, mejoraría significativamente el panorama actual.

Los principios de seguridad jurídica y justicia tributaria invocados en la presentación de este trabajo deben inspirarnos a todos en la búsqueda de un modelo de relación entre el delito fiscal y el proceso penal que aporte la debida confianza en que la aplicación del sistema tributario responde a los intereses

generales y no a los intereses particulares o corporativos de una de las partes de dicho sistema. En esta sede, debemos expresar nuestra preocupación por la deriva coercitiva y la discrecionalidad creciente que se advierte en aquellos procedimientos de comprobación en los que surgen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública¹⁰⁸, lo cual, en lugar de mejorar la eficiencia del sistema, genera un gran temor, una gran desconfianza y, sobre todo, una gran inseguridad jurídica.

No pensamos que la solución a los elevados niveles de fraude fiscal en España sea incrementar la amenaza sobre los contribuyentes. No pensamos que el problema del incumplimiento de las normas tributarias encuentre su solución en los juzgados de lo penal. No pensamos que los órganos de la Administración tributaria deban asumir el protagonismo que la ley les confiere cuando lo que se está debatiendo es la privación del derecho a la libertad de los contribuyentes. En definitiva, una sociedad avanzada no puede permitirse la «venganza fiscal» y debe dejar claros los límites del poder que se confiere a los órganos de la Administración. Por ello, a nuestro modo de ver, una sociedad avanzada debe regular con esmero un tipo penal al que muchos de sus ciudadanos están expuestos, probablemente sin ser conscientes de ello.

Desde aquí confiamos en que nuestro trabajo estrictamente académico pueda resultar de utilidad para de fomentar el debate que de forma definitiva ponga fin al desencuentro entre el proceso penal y el delito fiscal y, de este modo, contribuir a solucionar, de una vez por todas, una de las principales disfunciones de nuestro sistema fiscal.

11. Bibliografía

AA.VV., «*Litigación penal. Visión sistemática y actual del proceso*», Dir. RODRIGUEZ-RAMOS LADARIA, G., y DIEZ RIAZA, S., ed. BOSCH Barcelona, 2017.

AA.VV., «*El delito Fiscal*», CISS, Valencia, 2009.

ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO (Dirección del Servicio Jurídico del Estado), «*Manual de delitos contra la Hacienda Pública*», Dir. GARCIA-TIZÓN LOPEZ, A., Madrid, 2008.

APARICIO PEREZ, J., «*La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio*», en «*Impuestos*», núm.11, 1990.

APARICIO PEREZ J., «*El delito fiscal a través de la jurisprudencia*», Pamplona, 1997.

APARICIO PEREZ, A., «*La denuncia pública en materia tributaria*», Valencia, 2002.

BACIGALUPO ZAPATER, E., «*La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho Penal Económico*», en AAVV «*Derecho Penal Económico*», Buenos Aires, 2000.

BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO, S., «*Derecho Penal Económico*», Madrid, 2001.

BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO, S., «*Límites entre infracciones y delitos fiscales*», en «*Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche*», Madrid, 2008.

BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., «*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*», Barcelona, 2004.

¹⁰⁸ Así lo advierte también MARTINEZ MUÑOZ cuando, citando a GARCIA AÑOVEROS, J., pone de manifiesto que:«[...] la línea que separa la infracción tributaria del delito está en manos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, esto es, el delito es perseguido cuando la Administración lo ve oportuno y actúa como «un eficaz instrumento de convicción, cuando no de negociación en las tareas de la Administración financiera que conducen a la emisión de actos administrativos de liquidación», por lo que en ocasiones la discrecionalidad administrativa puede conllevar consecuencias importantes en la esfera individual del ciudadano, que exigirían un mayor respeto del principio de proporcionalidad como límite a la actuación administrativa.» MARTINEZ MUÑOZ, Y., «*Los procedimientos ...*», cit. p.8.

- BAYONA PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», en «Revista española de Derecho Financiero», núm.15-16, 1977.
- BERMEJO RAMOS, J., «La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», en «Crónica Tributaria», núm.60, 1989.
- BOIX REIG, F. J., «La jurisprudencia constitucional sobre el principio non bis in idem», en «Libro homenaje al profesor Rodríguez Mourullo», Madrid, 2005.
- CALVO VÉRGEZ, J., «El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la Ley General Tributaria», en «Quincena Fiscal», núm.11, 2016.
- CASADO OLLERO, G., «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en «Estudios de derecho tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena», Bilbao, 1993.
- CASADO OLLERO, G., «En torno a la jurisprudencia constitucional del primer bienio del siglo: algunos materiales sobre distribución constitucional de competencias tributarias», en «Crónica Tributaria», núm. 106, 2003.
- CASADO OLLERO, G., «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA. VV. «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008.
- CASADO OLLERO, G., «Ganancias de patrimoniales no justificadas y delito fiscal», en AA. VV «Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche», Madrid, 2008.
- CHICO DE LA CAMARA, P., «El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda», Pamplona, 2012
- CHOCLAN MONTALVO J. A., «La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones», Barcelona, 2011.
- CHOCLAN MONTALVO, J.A., «La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones», Barcelona, 2016.
- CIENFUEGOS MATEO, M., «La apreciación de la necesidad de plantear una cuestión prejudicial ex art.177 del Tratado CEE en la jurisprudencia española», en «Noticias de la Unión Europea», núm.163-164, 1998.
- CIENFUEGOS MATEO, M., «La reforma frente a la negativa a responder a las cuestiones prejudiciales del artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea» en Revista «Justicia», núm.1, 1997.
- COLLADO YURRITA, P., «La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal», Valencia, 1996
- COLOMA CHICOT, J.A., «La responsabilidad civil en el delito fiscal», Madrid, 2001.
- CORDERO GONZALEZ, EM., «El delito fiscal en el ordenamiento alemán», en «Crónica Tributaria», núm. 123, 2007.
- DE JUAN CASADEVALL, J., «La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario», en AAVV, «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1463.
- DE LA OLIVA SANTOS, A., «Sobre la conformidad del imputado y la negociación de la sentencia en el proceso penal español», en «Revista Jurídica de la Región de Murcia», núm.13, 1991, p.11-28.
- ESPEJO POYATO, I., «Administración tributaria y Jurisdicción Penal en el delito fiscal», Madrid, 2013.
- ESPEJO POYATO, I., «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, 2015.

FALCON Y TELLA, R., «*El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente*», en «*Quincena Fiscal*», núm.10, 1999.

FALCON y TELLA, R., «*La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria*», en «*Quincena Fiscal*», núm.5/2004.

FALCON Y TELLA, R., «*La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo*», en «*Quincena Fiscal*», núm.1, 2011

GIMENO SENDRA, V. «*Manual de Derecho Procesal Penal*», Madrid, 2008

GIMENO SENDRA, V. «*Manual de Derecho Procesal Penal*», Madrid, 2016

GIMENO SENDRA, V., «*Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal*», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., «*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*», Barcelona, 2004.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, JM., «*Prejudicialidad penal y delito fiscal*», en «*Diario La Ley*», núm. 7741, 2011.

HERANDEZ MARTÍN, V., «*Problemas procesales del Delito contra la Hacienda Pública*», en «*Crónica Tributaria*», núm.60, 1989.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública*» en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm. 326, mayo, 2010.

IGLESIAS CAPELLAS, J. «*La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.341-342, 2011, p. 5-50.

IGLESIAS CAPELLAS, J. «*La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.338, mayo 2011.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.359, febrero 2013.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*» en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.367, octubre 2013.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*», en revista «*Impuestos*», núm.3, 2013, p.13-46.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.422, mayo 2018.

JORDANA DE POZAS, L., «*Cuestiones sustantivas y procesales que plantean los delitos contra la Hacienda Pública*», en «*Impuestos*», núm.23, 1990.

JORDANA DE POZAS, L., «*El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública*», en «*Crónica Tributaria*», núm. 60, 1989.

JUAN LOZANO, A., y TRIGO SIERRA, L., «*Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*», en «*Actum Fiscal*», núm.3, mayo 2007, p.47.

JUAN SANCHEZ, R., «*La responsabilidad civil en el proceso penal*», Madrid, 2004

LOPEZ DIAZ, A., «*Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT*», en «*Revista Española de Derecho Financiero*», núm. 167, 2015

- MARTIN QUERALT, J., «*Delito fiscal: Una crispada relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal*», en «Tribuna Fiscal», núm.243, 2011.
- MARTIN QUERALT, J., «*A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria*», en «Tribuna Fiscal», núm.274, 2014.
- MARTIN QUERALT J., «*Una mirada a la irrecorribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito*», en «Carta Tributaria. Revista de Opinión», núm.11, febrero 2016, p.20.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LOPEZ, J.M., «*Curso de Derecho Financiero y Tributario*», Madrid, 2008.
- MARTINEZ HORNERO J., «*Marco jurídico de la policía fiscal*», en Gaceta Fiscal, núm.125, octubre, 1994.
- MARTINEZ MUÑOZ, Y., «*Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios generales del ordenamiento tributario*», en «Quincena Fiscal», núm. 6/2016.
- MERINO JARA, I., y SERRANO GONÁLEZ DE MURILLO, J.L., «*El delito Fiscal*», Madrid, 2004.
- MORENO CATENA, V y CORTÉS DOMINGEZ, V., «*Derecho Procesal Penal*», Valencia, 2008.
- MUNOZ CONDE, F., «*Derecho Penal. Parte Especial*», Valencia, 2010.
- NIEVA FENOLL, J., «*La cosa juzgada*», Barcelona, 2006.
- 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*», núm.167, 2015, p.45-74.
- PEREZ ROYO, F., «*El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación*», en «*Revista española de Derecho Financiero*», núm.100, 1998.
- PICO JUNOY, J., «*Las garantías constitucionales del proceso*», Barcelona, 2012.
- PONT CLEMENTE, J.F., «*La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario*», en «*Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*», núm.192, 1987.
- PONT CLEMENTE, J.F., «*El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario*», en «*Quincena Fiscal Aranzadi*», núm.11, 2011.
- PUEBLA AGRAMUNT, N., «*El Tribunal Supremo unifica la doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal*», en «*Quincena Fiscal*», marzo, 2017.
- QUERALT, J.J., «*El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social*», en «*Empresa y Derecho Penal (I)*». Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1.999.
- RAMIREZ GOMEZ, S., «*El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*», Madrid, 2000.
- RAMOS MENDEZ, F., «*Enjuiciamiento civil*», Barcelona, 2008
- RAMOS MENDEZ, F., «*Enjuiciamiento criminal*», Barcelona, 2006
- REYNAL QUEROL, N., «*La prejudicialidad en el proceso civil*», Barcelona, 2006
- RIBA TREPAT, C., «*La eficacia temporal del proceso. El juicio sin dilaciones indebidas*», Barcelona, 1998.
- RIBES RIBES, A., «*Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*», en «*Tributación Práctica*», núm.8, Madrid, 2007.

RITA CIARCIA, A., «*La relación entre cosa juzgada penal y cosa juzgada tributaria: desde la prejudicialidad tributaria a la doble vía*», en *Crónica Tributaria*, núm.150/2014, pp.83-98.

RODRIGUEZ MOURULLO, G., «*Estudios de Derecho Penal Económico*», Pamplona, 2009.

RODRIGUEZ RAMOS, C., «*Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la ley (Actualización de la prejudicialidad en el proceso penal)*», en «*Actualidad jurídica Aranzadi*», núm.285, 1997.

RUBIO SOLER, C., «*Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Cap.IV. iter criminis. Determinación el momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución*», AAVV., Abogacía General del Estado, Pamplona, 2008.

RUIZ GARCIA, J.R., «*La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*», en «*Revista española de Derecho Financiero*», núm.151/2011.

RUIZ ZAPATERO, G., «*Bis in idem material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito*», en «*Quincena Fiscal*», núm.9/2009.

RUIZ ZAPATERO, G., «*La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal*», en «*Quincena Fiscal*», núm.11, 2016.

SANCHEZ HUETE, M.A., «*La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria*», en «*Quincena Fiscal Aranzadi*», 4/2011.

SANCHEZ PEDROCHE, J.A., «*La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*» CEF, núm.391, 2015.

SERRA DOMINGUEZ, M., «*Comentario al art. 1252 del Código Civil*», en «*Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*», Madrid, 1981, tomo XVI, vol.2, p. 729 y 731

TEJERIZO LOPEZ, J.M., «*El procedimiento de inspección en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*», en «*Revista Española de Derecho Financiero*», núm.170, 2016.

