

## Prof. Dr. Daniel Fernández Bermejo

Profesor Contratado Doctor, Univ. a Distancia de Madrid (UDIMA), España. Socio de la FICP.

### ~La relevancia probatoria en el ámbito fiscal de los hechos investigados en sede penal~

#### I. COMENTARIOS

Los artículos 305.5 del Código Penal (en adelante, CP) y 250.1 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) facultan a la Administración tributaria a efectuar acuerdo liquidatorio de los hechos tributarios que puedan tener relevancia penal<sup>1</sup> a efectos del delito de defraudación tributaria, a excepción de aquellos casos *ex lege* en los que la Administración estará dispensada de efectuar liquidación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 251.1 LGT.

Ciñéndonos a la resolución judicial que tiene lugar en la materia tributaria en sede penal, el artículo 257 LGT hace referencia a los efectos que produce dicha resolución judicial<sup>2</sup> en relación al delito, sobre la liquidación practicada y sobre la base de los elementos conexos con la infracción penal<sup>3</sup>. En este sentido, se estará a lo que determine el proceso penal en cuanto a la existencia y la cuantía de la defraudación. Y es que no sólo se deberán respetar los hechos probados sino también los criterios de calificación a efectos de liquidación de la deuda tributaria adoptados en sede penal<sup>4</sup>. Será frecuente en la *praxis* que la cuota defraudada penal sea inferior a la cuota tributaria derivada de un procedimiento de comprobación, por lo que no en pocas ocasiones la presunta comisión de un

---

<sup>1</sup>Tal y como con acierto expone GARCÍA DÍEZ, esta situación supone “una reforma novedosa y radical con relación a la normativa anterior que, de manera imperativa, obligaba a paralizar las actuaciones de todo tipo (tributarias y sancionadoras); es decir, sin dictar liquidación alguna, sobre hechos de naturaleza tributaria que pudieran integrar un hipotético delito contra la Hacienda Pública (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003)”. Cfr. GARCÍA DÍEZ, C.: Vinculación a la declaración de hechos probados en las regularizaciones tributarias, en Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 410, 2017, p. 27. En este sentido, exponía el artículo 77.6 de la LGT de 1963 que “*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo.*

*Toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria se presume voluntaria salvo prueba en contrario.*

*Las infracciones podrán ser:*

*a) Simple infracciones.*

*b) De omisión.*

*c) De defraudación”.*

<sup>2</sup>Vid., al respecto, entre otros, PALAO TABOADA, C.: Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT, en Revista Española de Derecho Financiero, n.º 167, 2015, pp. 59 y ss.

<sup>3</sup>Vid., al respecto, RUIZ GARCÍA, J.R.: La denominada liquidación vinculada a delito, en Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 424, 2018, pp.22 y ss.

<sup>4</sup>Muy relevante resulta, en este sentido, el estudio que realiza el Catedrático de la Universidad de La Coruña, RUIZ GARCÍA, en relación con la deuda tributaria versus la cuota defraudada. Vid. RUIZ GARCÍA, J.R.: Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 424, 2018, pp. 13 y ss.

delito fiscal, una vez resulta confirmada esta por el juez de lo penal, se apreciará menos gravosa que la comisión de una infracción tributaria grave<sup>5</sup>.

También resulta relevante que el acuerdo relativo a la modificación de la liquidación vinculada al delito se traslada al juez o tribunal competente de la jurisdicción penal, al obligado al pago y demás partes personadas en el proceso penal.

Empero, si en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada. El tribunal debería ceñirse a declarar probada o no la obligación tributaria, pero no deberían quedar vinculadas aquellas situaciones declaradas no probadas, situaciones en las que aplicando las reglas de aplicación tributarias, debería permitirse la emisión de una nueva liquidación por parte de la Administración<sup>6</sup>. Y es que tras la absolución, las liquidaciones, el control de los hechos probados y el expediente vuelve a la Administración, abriéndose, en su caso, las vías de impugnación del procedimiento administrativo y del procedimiento contencioso administrativo.

Ahora bien, el precepto no se pronuncia acerca del tratamiento que pudiera recibir la discrepancia del condenado ante la liquidación efectuada, ante un hipotético interés de éste por rectificar la misma. Ciertamente, y conforme al art. 257.2 a) LGT, no se tolera margen de interpretación alguna. La cuota tributaria contenida en la liquidación vinculada al delito deberá ajustarse a la cuantía determinada en el proceso penal, denominada cuota defraudada. Sin embargo, la ley no se pronuncia al respecto de la posible rectificación de la liquidación no vinculada al delito, dejando un vacío legal que seguramente debiera especificarse en una futura regulación reglamentaria<sup>7</sup>. Téngase en cuenta, en este sentido, la síntesis ofrecida por GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ cuando atisba que el error del sistema<sup>8</sup> radica en que la jurisdicción penal traslada la cuota defraudada a la cantidad que corresponde indemnizar como responsabilidad civil derivada del delito, lo cual puede ocasionar la paradoja<sup>9</sup> de que la Agencia Tributaria no vea satisfecha toda la deuda tributaria, calculada esta al aplicar las normas fiscales y, sin embargo, vea resarcido

---

<sup>5</sup>Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública, en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 171, 2016, p. 80.

<sup>6</sup>Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 171, 2016, p. 81.

<sup>7</sup>Al respecto, vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 171, 2016, p. 81.

<sup>8</sup>Señalaba FALCÓN Y TELLA, si bien aludiendo al anterior sistema, que "(...) a los solos efectos prejudiciales no puede justificar(se) que, con ocasión de la fijación de la cuota tributaria "defraudada" a efectos de apreciar la existencia o no de delito, se contradigan los criterios sentados por los órganos administrativos o contenciosos competentes por razón de la materia; como no puede tampoco justificar, según se ha dicho, que en el proceso penal se fije la deuda tributaria a ingresar, y no únicamente la cuota "defraudada"". Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y los arts. 9 y 10 LOPJ, en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 11, 1998, p. 5.

<sup>9</sup>Vid. GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, F./MELLADO RAMÍREZ, D.: Valoración de la prueba en el delito fiscal, en VV.AA.: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Aranzadi, Pamplona, 2008, p. 416.

exclusivamente el daño generado por el delito fiscal con el cobro de la cuota defraudada determinada en sede penal.

En síntesis, el procedimiento que se sigue cuando existe una resolución judicial absolutoria es idéntica a aquellos casos en los que se inadmite una denuncia o querrela y se devuelve el expediente al órgano competente para continuar con la tramitación del expediente, es decir, se retrotraen las actuaciones, debiéndose respetar, obviamente, los hechos declarados probados en sede penal, los cuales no podrán ser objeto de impugnación, a tenor de lo dispuesto en el artículo 257 c) LGT, teniendo tal declaración valor de cosa juzgada. En este sentido, para RAMÍREZ GÓMEZ, la resolución judicial afectará *“exclusivamente a los hechos, en su sentido natural, pero no a los hechos en sentido jurídico (...), que puede ser distinta para un mismo soporte fáctico de acuerdo con los criterios propios de cada ordenamiento, el penal o el administrativo”*<sup>10</sup>. Al respecto, la STS 192/2009, de 28 de septiembre, consideró que *“(...) esto no implica que en todo caso los órganos judiciales deban aceptar siempre de forma mecánica los hechos declarados por otra jurisdicción, sino que en una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada. Por ello, cuando un órgano judicial vaya a dictar una resolución que pueda ser contradictoria con lo declarado por otra resolución judicial debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, puntualizándose que si bien unas mismas pruebas pueden conducir a considerar como probados o no probados los mismos hechos por los Tribunales de Justicia, también lo es que, afirmada la existencia de los hechos por los propios Tribunales de Justicia, no es posible separarse de ellos sin acreditar razones ni fundamentos que justifiquen tal apartamiento”*.

Es de sobra conocido que las distintas Administraciones, y la tributaria es una de ellas, se encuentran vinculadas a los hechos probados y acreditados en sentencia penal firme, a tenor de lo dispuesto en el artículo 250.2<sup>11</sup> y 257.1<sup>12</sup> LGT. Ahora bien, ¿qué sucede con los hechos no probados?<sup>13</sup> Pues bien, si la resolución judicial no contiene una manifestación de los hechos probados, o aún no haciéndolo, indica que los hechos no se han declarado probados, ello permitirá a

---

<sup>10</sup>Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales). Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 57.

<sup>11</sup>En este sentido, señala el precepto que *“la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.*

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

<sup>12</sup>Por su parte, indica este precepto que *“La liquidación dictada por la Administración Tributaria en los supuestos a los que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación”*.

<sup>13</sup>Vid. GARCÍA DÍEZ, C.: en Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 410, 2017, p. 39.

la Administración proceder nuevamente a la regularización tributaria con arreglo a sus propias reglas de juego, que no son otras que la aplicación de las establecidas en la normativa tributaria.

Resulta meridianamente clara, en este sentido, la STS 7 de julio de 2011, en virtud de la cual, los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria vinculan a la Administración no solo en el ejercicio de su potestad sancionadora, sino también en el procedimiento de liquidación, pues la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, dictando para ello las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente. En consecuencia, la Inspección queda vinculada por los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria.

Si bien es cierto, indica el alto tribunal que *“la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los hechos declarados no probados que se contengan en una resolución judicial absolutoria, pues respecto de éstos, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, no queda vinculada la Administración, toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisibles en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos procedimientos es completamente distinto. En efecto, reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que los órganos penales en sus apreciaciones pueden prescindir “deliberadamente” y a los solos efectos penales, de los criterios establecidos en las normas fiscales, como por ejemplo sobre el devengo, en cuanto se apoyan en presunciones “contra reo” contrarias a la realidad material de los hechos, que es lo que de forma exclusiva ha de tener en cuenta el juzgador penal, salvando expresamente, como no podía ser de otra forma, que a la hora de establecer las consecuencias, en el orden fiscal, derivadas de los hechos probados, que pueden no resultar castigados en el proceso penal por no alcanzarse la cuantía mínima de la cuota defraudada establecida en el artículo 305 del Código Penal, pueda la Administración, que tiene encomendada la gestión e inspección de los tributos, aplicar las normas sustantivas que le sean propias, con tal de que se respetasen los hechos probados”*.

Téngase en cuenta, no obstante, que la facultad y libertad de regularizar<sup>14</sup> las situaciones tributarias por parte de la Administración no puede entenderse como absoluta respecto de los

---

<sup>14</sup>Para MUÑOZ CUESTA, la regularización tributaria se configura como un elemento negativo del delito. Vid. MUÑOZ CUESTA, J.: La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre, en Revista Aranzadi Doctrinal, n.º

hechos declarados probados en sede penal, sobre todo cuando la absolución o sobreseimiento ha devenido como consecuencia de que el material probatorio ha sido anulado por el juez del ámbito penal o por falta de suficiencia de los medios de prueba. En estas precisas situaciones, no puede resultar suficiente con trasladar al procedimiento tributario el mismo caudal probatorio utilizado en la denuncia formulada para liquidar y sancionar, en su caso, bajo el pretexto de que la Administración solo se encuentra vinculada a los hechos probados en la esfera penal. Al respecto, señala GARCÍA DÍEZ, brillantemente, que “*no resulta posible trasladar, mutatis mutandi, el material probatorio de cargo, que ha sido anulado judicialmente, al procedimiento inspector con el objeto de que la regularización denunciada, que finalmente no prosperó en la vía penal, fructifique, sin más, en la esfera tributaria; pues un material probatorio que no se ajusta a los cánones de legalidad establecidos en la normativa constitucional o procesal, necesariamente debe desplegar efectos en el orden fiscal. Por ello, nada hubiera impedido que la Inspección hubiera utilizado el material probatorio restante (y distinto al anulado judicialmente) para acreditar la realidad que pretendía regularizar*”<sup>15</sup>.

Ciertamente, resulta de todo punto incoherente en la *praxis* que el mismo material probatorio que no ha resultado válido en sede penal, pueda servir para regularizar por la Administración una situación tributaria, cuando ese mismo material ha sido aportado y definido en los mismos términos en el informe de denuncia emitido por la Administración tributaria, lo cual podría atentar contra la realidad fáctica asentada por el juez de corte penal. Es por ello que se considera necesario que la Administración, en estos casos, deba realizar una actividad probatoria adicional a la que generó la denuncia inicial.

La obligación de ajustar la cuantía de la liquidación a la fijada en el proceso penal, para RAMÍREZ GÓMEZ, “*parece mantener su anterior naturaleza de “responsabilidad civil derivada del delito”*”<sup>16</sup>. En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 manifiesta que de esta forma se superará la situación que hasta ahora provocaban las actuaciones administrativas de

---

11, 2013, pp. 5-7. Y es que tras la reforma operada en el Código Penal en virtud de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, la regularización por el obligado tributario pasa a *configurarse* como un elemento del tipo y no una excusa absolutoria, una vez se hubiera consumado el delito. De esta manera, con la regularización se retrotrae la situación a aquel momento en el que no se había cometido delito alguno y, por lo tanto, no es posible iniciar proceso penal por tales hechos.

La regularización tributaria opera como un retorno a la legalidad, esto es, como si el delito no hubiera existido nunca. Con anterioridad a la reforma acaecida, se configuraba como una excusa absolutoria que, a diferencia de lo que hoy sucede, el delito quedaba consumado pero con exención punitiva.

Dicho esto, podemos plantearnos cuáles son las características que debe presentar la regularización tributaria una vez se han manifestado todos los elementos típicos del delito. En este sentido, Cámara Barroso expone que en estos casos, la declaración deberá ser “Completa y veraz; con pago total (esto es, ingreso simultáneo de cuota, intereses y recargos); y de forma espontánea (tanto administrativa como penalmente)”. Cfr. CÁMARA BARROSO, C.: El “delito fiscal”, en Revista CEFGestión, n.º 212, abril, 2016, pp. 24 y 25. Por lo tanto, la regulación tributaria no comprende solamente la cuota tributaria defraudada, sino la deuda tributaria, que engloba los intereses de demora y las multas por impago.

<sup>15</sup>Cfr. GARCÍA DÍEZ, C.: en Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 410, 2017, p. 40.

<sup>16</sup>Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: en Revista Española de Derecho Financiero, n.º 171, 2016, p. 80.

liquidación tributaria, convirtiendo la deuda tributaria en una figura de naturaleza diferente, esto es, la responsabilidad civil derivada del delito, como una fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado.

Por tanto, la vinculación de la Administración a lo dispuesto en la resolución judicial obedece al valor de cosa juzgada que goza la resolución en sede penal, y tiene un doble efecto: positivo y negativo. El efecto positivo vendrá de la mano de que si el pronunciamiento judicial es absolutorio, de mayor o menor intensidad, la Administración continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. El efecto negativo tendrá lugar, por su parte, cuando el proceso penal concluya con sentencia condenatoria, lo cual excluirá la sanción administrativa. A diferencia de la anterior regulación, se ha perdido la especialidad tributaria, de modo que cuando se hallaba el procedimiento administrativo suspendido, la resolución penal desplegaba doble efecto respecto del proceso suspendido, aunque hay quien augura que esto seguirá ocurriendo<sup>17</sup>.

Ahora bien, no todo resulta tan nítido y cristalino. En este sentido, podemos lanzar el interrogante siguiente: ¿qué supuestos relativos a los hechos probados son los que realmente vinculan a la Administración tributaria?, ¿vincularían a esta todos los hechos probados? Sobre esta cuestión, pueden sintetizarse las siguientes modalidades:

1. Que se aprecie una cuota defraudada en sede penal idéntica a la cuota liquidada en vía administrativa. En este caso la liquidación vinculada al delito sería adecuada.

2. Que la jurisdicción penal considere que los hechos no revisten carácter de delito fiscal y que, además, no existe obligación tributaria. Aquí no se antoja posible que la Administración tributaria pueda liquidar y, por tanto, que pueda reanudar actuaciones tributarias complementarias en aras de regularizar una situación concreta.

3. Que la jurisdicción penal considere que los hechos no revisten carácter de delito fiscal pero no se pronuncie acerca de la existencia de obligación tributaria. Es en esta situación donde encontramos la mayor complejidad de los hechos que pretenden regularizarse, y que comentamos. Esto sucede, fundamentalmente, porque la LGT invoca la retroacción de actuaciones en el artículo 257.2.c), al disponer que *“teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados”*. En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2009, sostuvo que *“(…) los hechos que la sentencia declara formalmente probados, concepto que no admite una interpretación extensiva en contra del administrado (...), no solo es predicable (...), sino que debe extenderse, en rigor, a toda afirmación fáctica contenida en la resolución, se*

---

<sup>17</sup>Al respecto, vid. DE JUAN CASADEVALL, J.: Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada, en Carta Tributaria, n.º 5-6, 2015, p. 18.

*encuentre en ese lugar o en cualesquiera otros pasajes de la sentencia, incluida la fundamentación jurídica, en la que se exprese una evidencia acerca de los hechos acaecidos o de la valoración de la prueba instrumentada respecto a estos”, que deben de figurar de forma “clara y precisa”, pero, no siendo admisible, a tenor de la sentencia dictada por el mismo órgano con fecha de 9 de febrero de 2011, que se tomen como hechos probados “las conjeturas, observaciones o valoraciones que la sentencia contiene (...), máxime si no se localizan en el espacio de la resolución reservado a tal fin”.*

Ciertamente, será la vinculación fáctica de los hechos apreciados en la órbita penal la que determine si es posible o no regularizar una situación en tanto que no contradiga lo dispuesto por el juez penal, toda vez que prevalece la jurisdicción penal sobre la vía administrativa, como se ha dicho. Así, una vez la Administración tributaria ha devuelto el expediente, podrá regularizar una situación si se respeta la base fáctica determinada en sede penal. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2011 estableció que existe “(...) un límite puramente negativo, en la medida en que la ley impone a aquella (la Administración) una interdicción absoluta de ejercer sus potestades contrariando los hechos probados, (pero) también puede consistir en una habilitación, aun cuando lo fuera implícita, en caso de que tales hechos probados, determinantes de una sentencia penal no condenatoria -o auto de sobreseimiento o archivo- permitan la regularización de que se trate, por no ser inconciliables, dados sus términos, con la existencia de elementos de convicción suficientes para proceder a determinar la deuda tributaria y exigírsela al obligado tributario”.

En puridad, la sujeción a los hechos probados debe realizarse, en todo caso, de “manera estricta e incondicional” por la Administración tributaria. Ahora bien, todo aquello que no pueda englobarse “bajo el paraguas de hecho probado, la Administración tributaria contará con libertad regularizatoria siempre, claro está, que cuente con los medios de prueba que los sustentan”<sup>18</sup>, y que respete las coordenadas fácticas en las que pueda actuar, una vez se le devuelva el expediente.

Téngase en cuenta que, conforme al artículo 257.2.c) LGT, “si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito”, implicando ello la anulación del acta inspectora y el acuerdo liquidatorio dictado con anterioridad, pero teniéndose en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, y “procediéndose a la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en la normativa”.

---

<sup>18</sup>Cfr. GARCÍA DÍEZ, C.: en Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 410, 2017, p. 53.

La situación podría resultar más enrevesada cuando fracasa la acción penal por falta de prueba incriminatoria, en cuyo caso podría sobreseerse<sup>19</sup> la causa, por lo que en estos casos será determinante la motivación que se esgrima por parte de tribunal para que la Administración pueda proseguir o reiniciar el correspondiente procedimiento administrativo, ajustándose a lo dispuesto en la resolución.

Por su parte, el rechazo de alguna de las pruebas propuestas por las partes en el proceso penal<sup>20</sup> tendrá lugar, fundamentalmente, cuando estas no guarden relación con el objeto del proceso, así como cuando versen sobre hechos que resulten acreditados en la causa por otros medios probatorios<sup>21</sup>. En este sentido, el Tribunal Supremo, en virtud de STS de 14 de julio de 1995 y 1 de abril de 1996, expuso que *“El derecho a la prueba no es absoluto, ni se configura como un derecho limitado o incondicionado a que se admitan todas las pruebas propuestas por las partes o a que se practiquen todas las admitidas con independencia de su pertinencia, necesidad y posibilidad”*. De esta manera, como puede observarse, el órgano judicial mantiene la facultad de valorar razonadamente la pertinencia de la prueba en el momento de su proposición así como la necesidad

---

<sup>19</sup>En este sentido, señala el artículo 637 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim) que *“Procederá el sobreseimiento libre:*

*1.º Cuando no existan indicios racionales de haberse perpetrado el hecho que hubiere dado motivo a la formación de la causa.*

*2.º Cuando el hecho no sea constitutivo de delito.*

*3.º Cuando aparezcan exentos de responsabilidad criminal los procesados como autores, cómplices o encubridores.*

*El efecto que ofrece esta clase de sobreseimiento no es otro que el archivo definitivo de las actuaciones, al tener valor de cosa juzgada material y tener los mismos efectos que una condena absolutoria”.*

Por su parte, el artículo 641 LECrim dispone que *“Procederá el sobreseimiento provisional: 1.º Cuando no resulte debidamente justificada la perpetración del delito que haya dado motivo a la formación de la causa. 2.º Cuando resulte del sumario haberse cometido un delito y no haya motivos suficientes para acusar a determinada o determinadas personas como autores, cómplices o encubridores.*

*El sobreseimiento provisional dará lugar al archivo de las diligencias penales, sin perjuicio de su reapertura si aparecen nuevos elementos probatorios”.*

<sup>20</sup>En este sentido, y haciendo referencia al procedimiento penal abreviado, señala el artículo 785 LECrim que *“1. En cuanto las actuaciones se encontraren a disposición del órgano competente para el enjuiciamiento, el Juez o Tribunal examinará las pruebas propuestas e inmediatamente dictará auto admitiendo las que considere pertinentes y rechazando las demás, y prevendrá lo necesario para la práctica de la prueba anticipada.*

*2. Contra los autos de admisión o inadmisión de pruebas no cabrá recurso alguno, sin perjuicio de que la parte a la que fue denegada pueda reproducir su petición al inicio de las sesiones del juicio oral, momento hasta el cual podrán incorporarse a la causa los informes, certificaciones y demás documentos que el Ministerio Fiscal y las partes estimen oportuno y el Juez o Tribunal admitan”.*

Y en relación al procedimiento ordinario, dispone el artículo 659 de la LECrim que *“Devuelta que sea la causa por el Ponente, el Tribunal examinará las pruebas propuestas, e inmediatamente dictará auto admitiendo las que considere pertinentes y rechazando las demás.*

*Para rechazar las propuestas por el acusador privado, habrá de ser oído el Fiscal si interviniere en la causa.*

*Contra la parte del auto admitiendo las pruebas o mandando practicar la que se hallare en el caso del párrafo tercero del artículo 657, no procederá recurso alguno”.*

<sup>21</sup>Vid. CALVO VÉRGEZ, J.: La valoración de la prueba en el delito fiscal, en Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, n.º 401-402, 2016, p. 102.



de su práctica, en aras de evitar diligencias innecesarias así como suspensiones carentes de razón de ser que generan dilaciones indebidas<sup>22</sup>.

Ciertamente, CASADO OLLERO considera que el ámbito penal no debería de interferir en el *“quantum de las obligaciones fiscales incumplidas haciendo al sujeto infractor de peor o mejor condición que al contribuyente cumplidor (...)”*<sup>23</sup>, ya que, según el autor, ambos contribuyentes, defraudador en sede penal y defraudador en vía administrativa, deben de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con las mismas condiciones y reglas establecidas en la ley. Es por ello que el lector pudiera plantearse si realmente a la Administración Tributaria le interesaría o no emitir un informe de denuncia por una presunta comisión de delito fiscal, sabedora de que la deuda tributaria calculada por esta pudiera resultar alterada sustancialmente en sede penal.

En cuanto a la rectificación de la liquidación vinculada al delito que debe efectuarse para ajustarla a lo que determine la resolución judicial, debe entenderse esta como un acto de ejecución de sentencia cuya forma de proceder será la establecida en el artículo 999 LECrim, el cual resultó añadido por la Ley 34/2015, y pasó a disponer que *“1. En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado al pago 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 desde 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 a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación.*

*2. Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica”.*

Vemos, pues, que en palabras de PALAO, *“la función que el nuevo precepto confiere al juez penal es de naturaleza contencioso-administrativa, ya que consiste en la revisión judicial de un acto administrativo. Constituye, por tanto, una anomalía en la distribución de competencias entre los distintos órdenes jurisdiccionales”*<sup>24</sup>.

No podíamos finalizar el presente apartado sin destacar el voto particular emitido por la Vocal María Concepción Sáez Rodríguez, en el Informe del CGPJ con fecha de 30 de septiembre de 2014 al Anteproyecto de Ley. En él, se reflejaban, entre otras muchas cuestiones, que existe un

---

<sup>22</sup>Al respecto, vid. CALVO VÉRGEZ, J.: Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, n.º 401-402, 2016, p. 104.

<sup>23</sup>Cfr. CASADO OLLERO, G.: Administración tributaria, jurisdicción penal y delito fiscal, en VV.AA: Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2008, p. 1604.

<sup>24</sup>Cfr. PALAO TABOADA, C.: en Revista Española de Derecho Financiero, n.º 167, 2015, p. 60.

*“desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto a la naturaleza de los diferentes actos administrativos (las liquidaciones tributarias previstas en el caso de que se pasen a la jurisdicción penal se configuran como de trámite, pero se le asignan efectos de ejecutividad propias de los definitivos); y de los distintos tipos de liquidaciones tributarias (se introduce un nuevo tipo de liquidación provisional que nada tiene que ver con la construcción normativa y doctrinal sobre la materia, configurándose como acto no reclamable, sin modificar el artículo 227.3 LGT). Es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo sino también a los colindantes”.* Y es que lo que viene a exteriorizar el voto particular es una crítica aguda a la disfuncionalidad que se produce en las competencias atribuidas a los órganos jurisdiccionales, quedando la potestad jurisdiccional seriamente comprometida.

En efecto, el denominado falso paralelismo procedimental, esto es, las dos liquidaciones simultáneas a las que hace referencia ESPEJO POYATO, favorece, en palabras de PALAO, *“la confusión entre la investigación por la Inspección tributaria de los elementos vinculados y la de aquellos no vinculados a éste y, por tanto, agrava el riesgo de autoincriminación ya existente en el sistema anterior si bien limitado por el deber de suspender las actuaciones, que no existe en el nuevo sistema”*<sup>25</sup>.

Para el autor citado, el veto del legislador a la jurisdicción contencioso administrativa no es tanto un asunto que se encuentre ligado exclusivamente a su posible inconstitucionalidad sino a la calidad legislativa y eficacia, y ello porque este sistema artificioso “descansa sobre la distinción en el seno del hecho imponible generador de la obligación tributaria entre elementos relacionados y no relacionados con un posible delito”<sup>26</sup>, es decir, liquidación vinculada y no vinculada al delito, situación esta que no siempre será posible. Además, el legislador confunde el concepto de deuda tributaria, como puede advertirse cuando utiliza diferentes términos, tales como *“obligación tributaria vinculada al delito”*; *“deuda tributaria liquidada”*; *“cuota defraudada”*; o *“cuantía defraudada”* (artículos 253 y siguientes LGT). En este sentido, aunque es cierto que pueden apreciarse algunas distinciones en el concepto de cada una de las expresiones mencionadas, por no ser exactamente la misma cosa, da la sensación de que el legislador confunde los términos empleados en sede penal y en vía administrativa, al mezclarlos entre sí, lo cual debe reprocharse.

En puridad, el hecho de no permitirse el control jurisdiccional de las liquidaciones vinculadas al delito supone *“un acto sui generis con una finalidad pura y simplemente recaudatoria, inmune a*

---

<sup>25</sup>Cfr. PALAO TABOADA, C.: en Revista Española de Derecho Financiero, n.º 167, 2015, p. 62.

<sup>26</sup>Cfr. PALAO TABOADA, C.: en Revista Española de Derecho Financiero, n.º 167, 2015, p. 63.

*cualesquiera vicios procedimentales*<sup>27</sup>, con fuerza ejecutiva. Sin embargo, este privilegio hacia la Administración tributaria no se comprende, más aún cuando existe una confusión en la distribución de competencias jurisdiccionales *-un juez del ámbito penal resolverá lo pertinente en relación a la deuda tributaria vinculada al delito-* y perfectamente podría cuestionarse si los hechos comprobados por la Administración en la liquidación efectuada han sido o no adecuados, amén de la interpretación realizada sobre tales hechos acaecidos.

Así mismo, puede afirmarse que la propia Administración tributaria no debería regularizar una situación amparándose en unos hechos manifiestamente contrarios a los reflejados en sede penal. Lo que debe sostenerse es que la Administración no puede apartarse de lo que hubiere determinado el juez en sede penal, debiendo atenerse a la base fáctica acreditada en la fase sumarial<sup>28</sup>. Dando cumplimiento a tal previsión, perfectamente podría regularizarse una situación tributaria. Y es que la resolución judicial, en este sentido, no sólo vincula a la vía administrativa, sino que restringe el margen de maniobra que la Administración pudiera tener de no haberse declarado probados los hechos objeto de denuncia. De no ser así<sup>29</sup>, esto es, si la Administración vulnera dicho principio de prevalencia de la vía judicial, se estaría quebrantando, cuanto menos, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en tanto que no se ejecuta lo juzgado, tal y como desprende el artículo 24.1 CE, por no decir que se estaría así mismo cometiendo un posible delito de prevaricación administrativa, tipificado en el artículo 404 CP<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup>Cfr. PALAO TABOADA, C.: en Revista Española de Derecho Financiero, n.º 167, 2015, p. 63.

<sup>28</sup>Vid. GARCÍA DÍEZ, C.: en Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 410, 2017, p. 50.

<sup>29</sup>En relación a las consecuencias de esta vulneración descrita, con un análisis jurisprudencial amplio del más alto tribunal en materia constitucional, y la posible respuesta penal, vid. GARCÍA DÍEZ, C.: en Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 410, 2017, pp. 59 y ss.

<sup>30</sup>Señala el precepto que cometerá tal delito *“la autoridad o funcionario público que, a sabiendas de su injusticia, dictare una resolución arbitraria en un asunto administrativo se le castigará con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de nueve a quince años”*. En este sentido, el Tribunal Supremo ha manifestado, en STS de 22 de diciembre de 2010, que *“no se trata de sustituir a la jurisdicción administrativa (...), sino de sancionar supuestos límites, en los que la actuación administrativa no solo es ilegal, sino además injusta y arbitraria”*.