

La naturaleza instrumental de la liquidación tributaria vinculada a delito y el régimen de recursos contra ella

El Tribunal Supremo reitera que las liquidaciones tributarias vinculadas a delito tienen vocación instrumental y que su legalidad debe controlarse exclusivamente en la jurisdicción penal.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Uno de los aspectos más controvertidos de la modificación parcial de la Ley General Tributaria (LGT) efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, fue la introducción, en el artículo 254.1 de la primera, de la imposibilidad de interponer recurso o reclamación económico-administrativa frente a la liquidación tributaria vinculada a un delito contra la Hacienda Pública. Mediante la citada reforma se añadió, asimismo, una

disposición adicional décima en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que impide al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública dictadas al amparo del título VI de la Ley General Tributaria.

La lógica subyacente en esta reforma legislativa es que, una vez sometido el asunto a

la jurisdicción penal, será ésta la competente para decidir si existe o no cuota defraudada a efectos del artículo 305 del Código Penal (CP) y, de ser así, para determinar su cuantía. Sin embargo, el hecho de dictar un acto de liquidación tributaria plenamente ejecutivo no sujeto a control en la vía administrativa y en la jurisdicción contencioso-administrativa ha suscitado dudas desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva.

En este escenario, por medio de las sentencias de 10 de marzo (rec. 3572/2025) y de 17 de marzo (rec. 3404/2024) del 2025, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha reiterado que las liquidaciones tributarias vinculadas a delito tienen naturaleza instrumental y su legalidad debe controlarse exclusivamente en sede penal.

En ambos casos, el objeto del proceso de instancia es la adopción de una resolución por parte de la Delegación Central de Grandes

el que alegaban la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 de la Constitución española o CE) en conexión con el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley (art. 24.2 CE). Tanto el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo como la Audiencia Nacional en apelación desestimaron sus pretensiones.

En los recursos de casación se plantea como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la determinación de la naturaleza y efectos del acto administrativo que finaliza el procedimiento ordinario de inspección y acuerda la liquidación vinculada a delito regulado en el artículo 254.1 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, el Tribunal Supremo considera trasladable a los casos aquí planteados las sentencias de la Sección Segunda de la misma Sala de 2 de febrero del 2023 (recs. 5225/2020 y 7918/2020). Fallos que, pese a centrarse en analizar si la deuda resultante de la liquidación vinculada a delito es apta o no para ser incluida en el listado de deudores del artículo 95 bis de la Ley General Tributaria, abordaron la naturaleza de la liquidación vinculada a delito declarando que desempeñan una «posición instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos».

A partir de ello y a efectos de responder la cuestión de interés casacional, el Tribunal Supremo parte del artículo 254.1 de la Ley General Tributaria y de la disposición adicional décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Este marco normativo es respetuoso, a su juicio, con el derecho a la

El tribunal aplica su jurisprudencia sobre la liquidación vinculada a delito y la publicación del listado de deudores tributarios

Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre una liquidación vinculada a delito. En dicha liquidación se informaba de que no cabía recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que procediera en el proceso penal ex artículos 305 del Código Penal y 257 de la Ley General Tributaria. Las entidades afectadas interpusieron recursos especiales para la protección de los derechos fundamentales en

tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción, algo que sólo sucedería si se vetase todo control jurisdiccional. Este derecho fundamental es de configuración legal en cuanto a qué orden jurisdiccional corresponde conocer de su legalidad. En este caso, es el orden penal el que conoce de estas liquidaciones vinculadas a delito precisamente por su vocación instrumental, pues, como ya se afirmó en las sentencias del 2023, son liquidaciones vinculadas a un delito, no delitos vinculados a las liquidaciones.

Asimismo, del artículo 305.5 del Código Penal y de la propia Ley General Tributaria se desprende lo siguiente:

- La regla general es que, si la Administración Tributaria aprecia indicios de delito, continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal (art. 250.1 LGT).
- Conforme al artículo 253.1 de la Ley General Tributaria, si de las actuaciones de comprobación se deducen indicios de delito, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se fundamente.
- Ahora bien, dada la posible existencia de aspectos o hechos no vinculados a delito, se aplica un régimen de división o separación de modo que la Inspección dictará la liquidación separando en liquidaciones diferentes los hechos que se encuentren vinculados con el posible delito y los que no lo estén (art. 250.1, párr. segundo, LGT y art. 305.5 CP).
- Respecto de los hechos no vinculados a delito, se seguirá el curso ordinario con sujeción a las reglas generales de revisión del título V de la Ley General Tributaria y posterior acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa (arts. 250.3 y 254.2 LGT y art. 305.5, párr. segundo, primer inciso, CP).
- El mismo régimen se seguirá en caso de que la denuncia o querrela se inadmita, en cuyo caso la terminación quedará sujeta a las reglas generales (arts. 152 a 157 LGT) y a las reglas ordinarias de impugnación. Si finalmente no hay condena penal por inexistencia de obligación tributaria, se aplicará lo previsto en el apartado b del artículo 257.2; y, si no hay condena por otra causa, se aplicará el apartado c del artículo 257.2, esto es, las reglas de los artículos 153 a 157.
- En cuanto a los hechos presuntamente delictivos, el control judicial se efectúa en la jurisdicción penal, a la cual corresponde «determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el título VI de esta ley» (art. 254.1 LGT).

Por tanto, el Tribunal Supremo concluye que «hay tutela judicial en la vertiente de acceso a la justicia, ya sea ante el orden penal —si trae su causa en una liquidación vinculada a delito— o bien contencioso-administrativa, si se trata de aquellos hechos separables, o si no recae condena penal por causa distinta a la inexistencia de obligación tributaria». En consecuencia, conforme al artículo 93.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa,

a efectos del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción, el régimen de las liquidaciones vinculadas a delito no vulnera ese derecho respecto de la prohibición de ser revisadas en la vía económico-administrativa y por la jurisdicción contencioso-administrativa dada su posición instrumental respecto de una causa penal en el curso de la cual se podrá controlar que esas liquidaciones son conforme a derecho.

Por último, el Tribunal Supremo rechaza plantear tanto una cuestión de inconstitucionalidad como una cuestión prejudicial ante la falta de fundamento de las pretensiones de las entidades recurrentes. En consecuencia, el alto tribunal desestima los recursos de casación interpuestos.

Las sentencias objeto de comentario han de ponerse en relación con la línea apuntada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2025, de 10 de febrero, conforme a la cual el juez penal decidirá sobre todo lo relativo a la regularización determinante del delito.

Sin perjuicio de lo expuesto, a nuestro modo de ver persisten algunos aspectos problemáticos. La improcedencia de recurso o reclamación en vía administrativa sobre la liquidación vinculada a delito no tiene en cuenta que dicha liquidación se produce, en muchos casos, tras el desarrollo de un procedimiento previo de aplicación de los tributos (normalmente, un procedimiento inspector) en el que pueden haberse producido infracciones con incidencia en la legalidad de la propia decisión de terminación del procedimiento tributario, remisión del expediente al ministerio fiscal y práctica de la liquidación vinculada a delito. Es cuestionable que, desde la óptica del derecho a la tutela judicial efectiva, los vicios producidos en el procedimiento inspector desarrollado previamente queden subsanados en todo caso con la práctica de una liquidación vinculada a un delito. En palabras del Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril del 2015, «parece claro que ha de arbitrarse algún medio en la vía administrativa para combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que puedan concurrir en la liquidación».