

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 8/2023

Reconstrucción de la naturaleza de la liquidación vinculada a delito

Competencia para dictarla y el peculiar régimen de prescripción del derecho a exigir su pago

MANUEL BAÑERES DE FRUTOS



## ÍNDICE

Resumen - Abstract

1. INTRODUCCIÓN
  2. NATURALEZA DE LOS PERJUICIOS ASOCIADOS AL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: NATURALEZA PÚBLICA DEL CRÉDITO
    - 2.1. Concepción anacrónica del término “responsabilidad civil derivada del delito
    - 2.2. Idéntica naturaleza de las deudas
    - 2.3. Naturaleza tributaria de las deudas
  3. COMPETENCIA PARA LA CUANTIFICACIÓN DEL PERJUICIO Y JUSTIFICACIÓN DE LA NUEVA FIGURA
    - 3.1. Competencias administrativas y su control jurisdiccional
    - 3.2. Competencia de la jurisdicción penal
    - 3.3. Justificación de una figura híbrida
  4. NATURALEZA DEL TÍTULO DE LA LVD
    - 4.1. Característica de los actos administrativos: su eficacia
    - 4.2. Competencia para determinar la cuota defraudada. el carácter claudicante de la nueva competencia administrativa
  5. DESTINO DE LA LVD TRAS LA SENTENCIA JUDICIAL
  6. COEXISTENCIA DE ÓRDENES JURISDICCIONALES: LA COMPATIBILIDAD ENTRE LA PREJUDICIALIDAD PENAL Y LA POSIBILIDAD DE CONTROL ADMINISTRATIVO DEL ACTO
  7. PRESCRIPCIÓN DE LOS DERECHOS CONTENIDOS EN LA LVD
  8. CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA

## Resumen

La introducción en el ordenamiento jurídico español de la figura de la “Liquidación vinculada a delito” (LVD) respondió a una finalidad de corte eminentemente práctico. La regulación por la que se introdujo esta figura pretende anticipar la gestión recaudatoria frente al presunto delincuente al mismo instante que si fuese un obligado tributario corriente. Este momento, que depende del acto administrativo de liquidación, ha exigido que la legislación le otorgue a la Administración tributaria una competencia que hasta entonces no tenía, como es la de permitirle cuantificar una deuda tributaria con carácter previo a que lo haga la jurisdicción penal. Cuál es esta competencia y cómo se relaciona con la que también corresponde a la jurisdicción penal, que se había configurado como exclusiva, es el objeto de este trabajo.

No obstante, de la definición y acotación de los límites de esta competencia surgen nuevas cuestiones o fricciones que requieren también de una respuesta. En particular, a juicio de este autor, una de las categorías jurídicas cuyos límites han quedado desdibujados por estas nuevas regulaciones es la de la prescripción tributaria del derecho a exigir el pago de una deuda liquidada mediante LVD. Este trabajo extiende sus conclusiones a esta cuestión.

*Palabras clave:* liquidación vinculada a delito, competencia, prescripción, Administración tributaria, jurisdicción penal.

## *Abstract*

The introduction in the Spanish legal system of the concept concerning debt settlements related to crimes against the public treasury (LVD) responded to a practical need. The law that introduced this concept intends to collect the debt against the alleged criminal at the same moment it would be if the alleged criminal was an ordinary debtor. This moment, which depends on the administrative act on liquidation, has required that legislation grants the Tax Administration a new jurisdiction given by this law; that is the faculty of quantifying a tributary debt before the criminal jurisdiction does it. The object of the present study is to identify this new jurisdiction and its relation with the criminal jurisdiction, that was configured as exclusive.

However, new questions and frictions are detected when trying to define this jurisdiction and its limits, requiring in turn an answer. Particularly, to the author, one of the categories whose limits have been diffused by the new regulations is the prescription of the right to demand the payment of debt settled through LVD. This paper also expands its conclusions into this matter.

*Key words:* debt settlements related to crimes against the public treasury, jurisdiction, prescription, Tax Administration, criminal jurisdiction

## 1. INTRODUCCIÓN

Con la promulgación y entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (en adelante Ley Orgánica 7/2012) y de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley 34/2015) se introdujo en el ordenamiento jurídico español la figura de la Liquidación Vinculada a Delito (en adelante, LVD). Habiendo transcurrido ya unos años desde entonces, aún hoy restan pendientes de aclaración algunos aspectos que no fueron específicamente contemplados por estas nuevas regulaciones penal y tributaria, y sobre uno de ellos el presente trabajo pretende ofrecer una solución.

Para empezar, la clasificación y encaje de la LVD como institución jurídica apenas es posible desde un escrupuloso respeto a las categorías dogmáticas tradicionales, tanto desde la perspectiva penal, como especialmente desde la perspectiva administrativa. A pesar de este difícil encaje y categorización de su operatividad, su constitucionalidad no parece discutirse seriamente en la actualidad, ni tampoco constan proyectos de reforma, por lo que, salvo giro inesperado de la legislación, su presencia en el tráfico jurídico se prevé larga. Razón que justifica un esfuerzo por calificar de la mejor forma posible su naturaleza y la legitimación de su operatividad, con la única finalidad de dar respuesta de forma coherente y sistemática a los problemas que de este difícil encaje podrán resultar.

De esta forma, se erige en columna vertebral del trabajo identificar la competencia que ostenta la Administración tributaria para dictar un título (como es la LVD, según sostendremos aquí) con el que dirigirse al presunto delincuente fiscal, teniendo en cuenta que, según como se ha configurado este delito, tal competencia es exclusiva de la jurisdicción penal. Sabemos de lo polémico del asunto, pero desde aquí se pretenden aportar nuevas reflexiones al debate.

La estructura y ordenación del contenido de este trabajo, aun cuando orientado hacia la identificación de la competencia que ejerce la Administración tributaria al dictar una LVD y, posteriormente, hacia la acotación del alcance de esta competencia, arrastra consigo otras consecuencias de índole práctica que no pueden obviarse, so pena de dejar el trabajo incompleto cuando las reflexiones en él contenidas trascienden al plano operativo, como es la cuestión de la prescripción del derecho a exigir el pago asociado a ese título.

Así, la posición que en el presente trabajamos sostendremos, que se trata de una competencia *claudicante* de la Administración, coloca en una situación muy peculiar a otras instituciones con las que se relaciona esta figura y que requieren también de una concreta solución. Destacan, por un lado, la relación de esta competencia claudicante con la posibilidad de revisión de su ejercicio por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, a quienes corresponde revisar la legalidad de la actuación administrativa, y, por otro lado, su relación con la prescripción tributaria del derecho a exigir el pago de la deuda liquidada mediante LVD.

Esta última cuestión ineludiblemente va a exigir de los operadores jurídicos una concreta toma de posición, sin posibilidad alguna de optar por una solución salomónica o exclusivamente pragmática como a las que a veces recurre la jurisprudencia<sup>1</sup>. Así, ante la eventual alegación de prescripción del derecho al cobro de la deuda asociada a una LVD -y dejando al margen razones procesales que impidan pronunciarse sobre el fondo del asunto- habrá que decidir si está prescrito o no está prescrito.

La cuestión no parece tan sencilla como para poder solucionarse remitiendo simplemente al régimen de prescripción tributaria que regulan los artículos 66 a 70 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT); al menos no nos lo parece así a nosotros.

En este artículo vamos a proponer una solución que puede desconcertar desde una perspectiva exclusivamente tributaria, pero que creemos, aunque podemos estar equivocados, que es la única que respeta la auténtica naturaleza del papel de la Administración Tributaria en un delito contra la Hacienda Pública. Esta solución, la adelantamos ya, es la de que el derecho para exigir el pago de la LVD no está sujeto al régimen general de prescripción de los actos tributarios, sino que queda latente, en tanto no recaiga pronunciamiento judicial o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, momento en el que puede empezar a computarse.

A pesar de todo, el presente trabajo no puede aislarse en torno a estos dos puntos, porque tanto para justificar nuestra toma de posición sobre la naturaleza de la competencia administrativa, como para justificar nuestra posición en lo que respecta a las peculiaridades del régimen de prescripción del derecho a exigir el pago, cuando éste emana de una LVD, resulta imprescindible hacer un recorrido por cuestiones distintas, pero tan íntimamente conectadas, que desatenderlas dejaría abierta la puerta a otras alternativas que aquí, creo, cerramos.

Una de ellas, con la que se inicia trabajo, es la relativa a la calificación como de naturaleza pública o privada del crédito (o deuda) objeto de la LVD, en relación con sus semejanzas y eventuales diferencias con el que sería objeto de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. Ello es así, porque si cada una de estas figuras representase una realidad distinta, como se ha dicho en ocasiones<sup>2</sup>, las conclusiones tendrían que ser necesariamente diferentes. Por esta razón, debemos partir por identificar si la deuda objeto de la LVD ostenta una naturaleza distinta a la deuda objeto de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.

A partir de ahí, la investigación se reanuda en torno a la naturaleza del propio título que se supone que es la LVD, para identificar la competencia y legitimación para dictarlo, y la competencia para

---

<sup>1</sup> Véase, por ejemplo, la STS de la Sala 2ª 499/2016, de 9 de junio de 2016 (rec. casación: 1753/2015) FJ TERCERO, donde evita pronunciarse acerca de si la cuantía de la cuota defraudada es una condición objetiva de punibilidad o un elemento del tipo, por poder resolver el recurso sin necesidad de decidir sobre ello:

“Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad (...).

En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra (...).”

<sup>2</sup> Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) 81518/2021, de 17 de febrero.

revisarlo, en un Estado articulado en torno a la separación de poderes. Finalmente, todo conduce a la conclusión práctica que defenderemos: la imposibilidad de iniciar el cómputo del plazo de prescripción del derecho para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en la LVD en tanto no recaiga un pronunciamiento judicial.

A ello se dedican los siguientes apartados.

## 2. NATURALEZA DE LOS PERJUICIOS ASOCIADOS AL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: NATURALEZA PÚBLICA DEL CRÉDITO

### 2.1. Concepción anacrónica del término “responsabilidad civil derivada del delito

Como es evidente, aunque ahora sólo lo recordemos a los meros efectos de su desarrollo posterior, a la defraudación fiscal se asocia un perjuicio que se identifica con la cuota tributaria dejada de ingresar o indebidamente obtenida. Al margen pues, de la imposición y cumplimiento de las penas que procedan por la comisión de un delito, es innegable que *la reparación del perjuicio* también se erige en una exigencia básica de justicia<sup>3</sup> y así parece haberlo recogido el artículo 109 de nuestro Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (en adelante, Código Penal o CP):

*Artículo 109.*

“1. La ejecución de un hecho descrito por la ley como delito *obliga a reparar*, en los términos previstos en las leyes, *los daños y perjuicios por él causados.*”

La primera cuestión que debe resolverse a los efectos del presente trabajo es determinar si el perjudicado ostenta un crédito de carácter público o privado frente al agresor condenado.

El Código Penal parece identificar *formalmente* esta obligación de reparar el perjuicio causado exclusivamente con la “responsabilidad civil” (arts. 109.2 y 115 CP), aunque del mismo redactado del artículo 109.1 del Código Penal no se infiere que este perjuicio esté limitado exclusivamente a una responsabilidad de naturaleza civil. Si bien es cierto que originariamente<sup>4</sup> fue el único tipo de

<sup>3</sup> Lo ha señalado, entre otros muchos, pero de forma precisa y perfecta, QUINTERO OLIVARES, G. (2017). *Parte General del Derecho Penal*. (4ª ed. Página 735). Aranzadi:

“En la responsabilidad civil, sin perjuicio de que en algunos delitos pueda reclamarla el propio Estado, es donde el derecho penal se abre plenamente al interés de la persona física o jurídica perjudicada por el delito.”

<sup>4</sup> Prueba de ello es que algunos de los preceptos relativos a la forma de articular procesalmente la reparación del perjuicio contenidos en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobada mediante Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 (en adelante, LECrim), aún mantienen su redacción original.

Así, sus artículos 100 y 111 en donde sólo se contempla la posibilidad de un perjuicio civil, pero no de otra índole. Véase el primero de ellos:

*Artículo 100.*

“De todo delito o falta nace acción penal para el castigo del culpable, y puede nacer también acción civil para la restitución de la cosa, la reparación del daño y la indemnización de perjuicios causados por el hecho punible.”

responsabilidad que consideró (art. 1.092 del Código Civil), nosotros sostenemos que la naturaleza de ésta dependerá del carácter *material* del perjuicio causado.

Ya hemos señalado en otro lugar<sup>5</sup> que la expansión del Derecho Penal hacia la protección de bienes jurídicos de interés colectivo -o individualizables sólo en la figura del Estado u otras instituciones públicas-, ha supuesto una mutación o una ampliación del abanico de perjuicios que pueden producirse.

Que por razones históricas, costumbre, comodidad -o incluso aparente irrelevancia práctica-, se siga denominando *responsabilidad civil* a la cuantificación de los perjuicios asociados al ilícito penal, no es suficiente para desplazar la eventual naturaleza pública que tuviera en origen por una nueva naturaleza privada surgida de la sentencia condenatoria. Lo contrario, supondría admitir, por ejemplo, que el crédito público malversado se convierte, tras su concreción en el juicio penal y posterior condena al resarcimiento, en un crédito privado malversado, lo cual parece absolutamente ilógico y contrario a la realidad de las cosas. En nuestra opinión, ya dicha, hay que optar o bien por adaptar -o ampliar- la lista de calificativos con los que el Código Penal permite identificar el concreto perjuicio asociado al delito, o bien aceptar como *genérico* el término responsabilidad civil, sin que, por denominarse “civil”, deba mutar a *privada* la naturaleza del perjuicio cuando esta sea pública en origen. Esto es, sin que prevalezca la calificación formal sobre la material.

Así, dijimos que *para calificar la auténtica naturaleza de la responsabilidad civil surgida de un delito habrá que estar a la naturaleza del propio perjuicio causado, no al simple término “civil”. La Responsabilidad Civil procedente del delito contra la Hacienda Pública no se configura tampoco como “un tertium genus”, como cómodamente se podría sugerir, pues la Responsabilidad Civil procedente del delito (de cualquiera de ellos) sigue siendo lo mismo, “el resarcimiento del perjuicio” -derivado del delito, claro está-, lo que ha cambiado, pues, son la clase de perjuicios de los que puede llegar a conocer el Derecho Penal.*<sup>6</sup>

## 2.2. Idéntica naturaleza de las deudas

Sobre este tema, sí parece haber tomado partido la Ley 34/2015 al menos en relación con la naturaleza de la LVD, a la que declara insistentemente como la liquidación de una deuda tributaria, tanto ya en el mismo Preámbulo como en los propios artículos que se introducen mediante ésta en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Así, destacamos este artículo de la LGT, de entre los varios que se expresan de este modo:

*“Artículo 255. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.*

<sup>5</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. (2022). “La naturaleza de la Responsabilidad Civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015. Un comentario a la RTEAC 081518-2021 de 17 de febrero de 2022”, *Quincena Fiscal*, n.º 11. Páginas 143 a 167.

<sup>6</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. (2022). “La naturaleza...” *Op. Cit.* Página 159.

En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la *deuda tributaria* liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. (...)"

Si admitimos, con la nueva redacción de la Ley 34/2015, que la LVD contiene deuda tributaria, tenemos que admitir, por consiguiente, y aunque el Preámbulo parece negarlo<sup>7</sup>, que la responsabilidad civil en los casos de delito contra la Hacienda Pública también lo hace, pues ambas tienen *idéntico origen e idéntica naturaleza*, lo único que las distingue entonces es *su nombre*, así como los diversos aspectos procedimentales y procesales, *pero no sustantivos*.

En apoyo de esta tesis traemos a colación el material que supone el artículo 251 de la LGT y la Disposición Adicional (D.A.) 10ª de la misma LGT<sup>8</sup>.

Aunque sobre ello ya nos hemos extendido en otro lugar<sup>9</sup>, a efectos de enmarcar nuestra posición debemos recordar, sucintamente, que con la reforma de la Ley 34/2015 *no siempre* la Administración Tributaria practicará LVD cuando aprecie la existencia de posibles indicios de delito. El artículo 251 de la LGT regula una serie de supuestos en los que no procede su dictado y, por lo tanto, se mantiene, para estos supuestos, la situación previa a la reforma.

Planteadas las cosas de esta forma, creemos que afirmar diferentes naturalezas para el crédito contenido en cada una de las figuras es incoherente, dado que son presuntos delincuentes fiscales tanto aquel frente al cual se puede dictar la LVD como frente al que no<sup>10</sup>, y lo son por las mismas razones, de entre las que destaca el incumplimiento de una obligación tributaria, dependiendo el hecho de que se practique la LVD o no de motivos eminentemente prácticos y de diversas exigencias de plazos o procedimientos, pero no en función de distinciones por el tipo o naturaleza de la deuda.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Como se ve en el extracto del Preámbulo citado en la nota 11, parece definir la deuda contenida en la LVD como opuesta a la contenida en la responsabilidad civil "ex delicto". Definición que no compartimos.

<sup>8</sup> En este trabajo analizamos la naturaleza de la responsabilidad civil "ex delicto" por contraposición a la figura de la LVD, por lo que dejamos fuera otros aspectos que también contribuirían a calificarla como deuda tributaria y que ya fueron abordados por la doctrina.

Entre otros, por ejemplo, la peor condición recaudatoria de la responsabilidad civil "ex delicto" frente al resto de deudas tributarias, por carecer aquella del privilegio de "derecho de prelación" ex. art. 77 LGT, así como también el carácter indisponible del crédito tributario ex. art. 18 LGT frente al carácter renunciable de la acción civil.

Un compendio de estas otras posiciones se encuentra recogido en Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2009). *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*. (1ª Ed.). Atelier.

<sup>9</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. (2022). "La naturaleza..." *Op. Cit.* Página 154.

<sup>10</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. (2022). "La naturaleza..." *Op. Cit.* Página 160.

<sup>11</sup> Por estas razones no compartimos los razonamientos del Preámbulo de la Ley 34/2015 cuando afirma que "la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta." No creemos que por meras cuestiones procesales pueda alterarse la naturaleza, la esencia, de las cosas.



### 2.3. Naturaleza tributaria de las deudas

Hasta aquí hemos afirmado que la naturaleza de la deuda es *la misma* tanto en el caso de que se practique LVD como en el caso de condenarse al resarcimiento de la responsabilidad civil, pero lo que no hemos confirmado aún, es si esta deuda es de naturaleza pública (y tributaria) o privada. Lo que sí decimos es que si la naturaleza de la deuda liquidada mediante LVD es tributaria la de la responsabilidad civil también lo será, y a la inversa; y si la responsabilidad civil fuese crédito privado la LVD también lo sería.

Ahora sólo cabe averiguar si nos conformamos con el reconocimiento expreso efectuado por la LGT al concebir a la LVD como *deuda tributaria*, o bien consideramos que ni el *nomen iuris* ni el mismo Preámbulo son suficientes para alterar su esencia ontológica, y es, por lo tanto, crédito privado, compartiendo esta naturaleza con la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.

En realidad, la respuesta la hemos adelantado ya antes al poner el ejemplo de la malversación de caudales públicos, así como cuando hemos advertido la expansión del Derecho Penal hacia ámbitos anteriormente limitados a la intervención del Derecho Administrativo sancionador. ¿Cabe que un crédito que era público en origen, y que precisamente en cuanto que crédito público es por lo que su defraudación merece el reproche penal, se convierta en crédito privado por el simple hecho de que sea un Juez Penal quien se pronuncie sobre él y no la misma Administración Tributaria?

En nuestra opinión no, y esta parece ser asimismo la línea de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo (en adelante, TS), que en ya dos sentencias - sentencias de su Sala 2ª nº 277/2018 de 8 de junio (rec. casación 1206/2017), y STS 704/2018, de 15 de enero de 2019 (rec. casación: 1385/2016)- ha afirmado lo siguiente:

“(L)as indemnizaciones en favor de la Hacienda Pública que pueden fijarse en un proceso penal (...) seguido por alguno de los delitos del art. 305 no constituyen en rigor responsabilidad civil nacida de delito (regida por los arts. 110 a 122 CP); sino *una deuda tributaria*, regida por la legislación tributaria (...), aunque exigible en el proceso penal por virtud de una norma de atribución específica. (...) Sería absurdo *un travestismo de la deuda tributaria* y la mutación de sus obligados (unos son sustituidos por otros que no estaban y aparecen) por el dato de que la cuantía rebase los 120.000 euros.

La evolución del régimen de la supuesta responsabilidad civil nacida de los delitos de defraudación tributaria ha sido tortuosa. Hoy puede considerarse aclarado (también para el pasado: no es un cambio de concepción pues solo podía ser esa la correcta), (...) que estamos ante una responsabilidad tributaria -regida por la norma tributaria y no la penal-, que, aunque no ha nacido directamente del delito, es ejercitable en el proceso penal (...). Pero, es *deuda tributaria a fin de cuentas* (art. 305 CP); lo que nunca dejó de ser.

(...)

La deuda tributaria es el presupuesto del delito; no su consecuencia (...).”

A pesar de esta afirmación tan perspicaz, y que compartimos, no puede tomarse por absoluta, pues es una reducción extrema de las varias formas de comisión del delito fiscal. Exige, por lo tanto, algunos matices o complementos, de los que sólo nos vamos a detener en el siguiente, y es que la reflexión citada de estas sentencias está contemplando tan solo una de las modalidades de fraude fiscal, como es la de “eludir el pago de tributos”, pero deja fuera, al menos, la modalidad de “obtención indebida de devoluciones tributarias”.

Siendo cierto que en el caso de eludir el pago de tributos la deuda es previa al delito y no su consecuencia -la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible, pero su exigencia, y por lo tanto su elusión, es posterior-, no sucede lo mismo en el caso de la obtención indebida de devoluciones, en donde la deuda del sujeto activo para con la Administración tributaria surge del delito, esto es, del engaño o fraude orquestado para que ésta se desprendiera del dinero. En este último supuesto, no será hasta el momento en el que se produzca el desplazamiento patrimonial no justificado por la normativa tributaria que nacerá la obligación de restituirlo, por lo que ahí no podrá hablarse de la deuda como previa al delito<sup>12</sup>, a diferencia de lo que sucede con el primer supuesto, en el que el delito consiste en hacer creer que la deuda ya nacida no existe<sup>13</sup>.

No obstante, dado que en la modalidad de obtención indebida de devoluciones de lo que se ha desprendido la Administración tributaria siguen siendo los fondos públicos con los que opera el sistema tributario y que se hallan afectos al sostenimiento de los gastos públicos que contempla el artículo 31 de la Constitución Española (CE), no parece que lo que se deba por el sujeto activo sea un crédito privado. Lo que el sujeto activo ha obtenido del erario público mediante el fraude han sido fondos públicos, y no parece razonable que deban devolverse como fondos privados dejando de estar afectos al sostenimiento de los gastos públicos.

Por lo expuesto, y remitiéndonos para más detalle a otras obras<sup>14</sup> sobre la cuestión, creemos que puede afirmarse que *la naturaleza originaria del perjuicio era pública y no se transforma en privada por el camino*.

Pero por si ello no fuera suficiente, la DA 10ª de la LGT establece que la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se efectuará mediante *el procedimiento de apremio*, lo que implica una declaración expresa de este tipo de créditos como créditos públicos<sup>15</sup>. Recordemos que los créditos públicos son aquellos en los que, para su gestión y recaudación, las Administraciones Públicas pueden hacer uso de sus facultades de autotutela, en cuanto que representativos de un interés general, a diferencia de lo que sucede con los créditos privados, en donde por ser éstos una encarnación de un interés particular, no vinculado al interés general, su recaudación sólo es posible con arreglo a las normas de Derecho Privado.

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. (LGP) es clara a este respecto:

---

<sup>12</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. (2022). “La naturaleza...” *Op. Cit.* Página 159.

<sup>13</sup> O no se puede pagar, según el discutible inciso introducido por la LO 7/2012.

<sup>14</sup> ESPEJO POYATO, I. (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. (1ª Ed.) Marcial Pons.

<sup>15</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. (2022). “La naturaleza...” *Op. Cit.* Página 155.

“Artículo 10. Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal.

1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación.”

Mientras que para los créditos privados:

“Artículo 19. Derechos de naturaleza privada de la Hacienda Pública estatal.

1. La efectividad de los derechos de naturaleza privada de la Hacienda Pública estatal se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado.”

Creemos que con lo expuesto hasta ahora es suficiente para afirmar *la naturaleza pública* de los perjuicios asociados a la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ya se liquiden provisionalmente bajo la denominación LVD, ya resulten de la sentencia correspondiente y se identifiquen como responsabilidad civil derivada del delito.

Tras esta afirmación, que tiene trascendencia en las conclusiones que luego defenderemos, toca analizar las relaciones entre la autotutela administrativa y el proceso penal, y hasta qué punto la prejudicialidad penal marca los límites de las competencias de la Administración.

### 3. COMPETENCIA PARA LA CUANTIFICACIÓN DEL PERJUICIO Y JUSTIFICACIÓN DE LA NUEVA FIGURA

En este apartado nos adentramos ya en los aspectos que pueden justificar nuestras posiciones, adelantadas en la introducción, tanto acerca de la naturaleza claudicante de la competencia de la Administración tributaria para dictar una LVD como, a consecuencia de ello, sobre la imposibilidad de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda liquidada mediante LVD en tanto no recaiga pronunciamiento judicial o se produzca la devolución del expediente.

Para ello, debemos empezar recordando, de nuevo, otra obviedad, pero que parece sorprender en ocasiones a los tributaristas: *la competencia* para determinar la cuota defraudada en los supuestos de comisión de un delito contra la Hacienda Pública es de jurisdicción exclusiva y excluyente del Juez Penal<sup>16</sup>, y lo es por mandato de la Constitución, en concreto su artículo 117.3.

---

<sup>16</sup> Por esta razón, y aun siendo un debate aparentemente ya superado, en relación con la polémica sobre la posibilidad de exigir vía responsabilidad civil una deuda respecto de la cual ha prescrito en sede administrativa el ejercicio del derecho a liquidarla, nos alineamos con la tesis que entiende que, mientras no haya prescrito el delito es *irrelevante* que se haya producido la prescripción administrativa para la liquidación de la deuda, pues, en estos casos, la competencia para cuantificar la defraudación nunca ha sido administrativa, sino exclusiva de la jurisdicción penal.

En cuanto que la deuda tributaria no es lo que ha prescrito, *sino el ejercicio del derecho de la Administración a liquidarla*; derecho que tampoco ostentaba en la medida en que en los casos de delito no es ella el órgano competente – y sin perjuicio de lo que luego se explicará sobre la competencia en los casos de LVD-, tal prescripción administrativa es, como

### 3.1 Competencias administrativas y su control jurisdiccional

Sin adentrarnos ahora en un tema tan manido como el del control de la discrecionalidad administrativa, nos vamos a detener en precisar los siguientes aspectos básicos, pues no por básicos puede prescindirse de ellos en una aproximación a este tema, ya que no tenerlos muy presentes puede conducir a confusiones que no pueden tolerarse en un Estado social y democrático de Derecho articulado sobre el principio de separación de poderes.

La competencia para regularizar una obligación tributaria que no sea constitutiva de delito es competencia exclusiva de la Administración en el ejercicio legítimo de su autotutela declarativa, quien tras realizar las operaciones de cuantificación y cualificación necesarias (así como los trámites de procedimiento oportunos) dictará *un acto administrativo* mediante el cual determinará la situación tributaria correspondiente.

Este acto administrativo, lógicamente, está sometido a un control jurisdiccional absoluto (arts. 24, 103.1 y 106.1 CE), y cuyo conocimiento corresponde a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. Pero ello no significa que la competencia para regularizar la situación tributaria sea una competencia o función jurisdiccional. Nada más lejos, lo único que atañe a la función jurisdiccional es controlar el sometimiento pleno, no sólo a la Ley, sino también al Derecho (su adecuación al Derecho comprende su adecuación a los fines que la justifican -art.106.1 CE-) de la actuación administrativa, que en este caso es el acto de regularización.

Ya se conciba el proceso contencioso-administrativo como un proceso de revisión al acto, ya se conciba como un auténtico proceso entre las partes, la función que ejerce la autoridad jurisdiccional es la de comprobar que la Administración ha actuado conforme al ordenamiento jurídico, sin restringir los derechos del particular de forma antijurídica. Ello puede dar lugar a que, de estimarse irregularidades en el contenido del acto que no se adecúen a las exigencias del ordenamiento jurídico, la autoridad jurisdiccional anule total o parcialmente su contenido, con la finalidad de reparar o suprimir la antijuridicidad cometida por la Administración tributaria en el ejercicio de su competencia de regularización. Pero este ajuste no es consecuencia de una facultad de liquidar

---

decimos, irrelevante. Es decir, la Administración tributaria sólo es competente para liquidar en aquellos casos en los que no exista delito; existiendo delito, la competencia para su cuantificación pasa a ser exclusivamente penal -a salvo lo que expondremos desde la Ley 34/2015-, por lo que en nada afecta que se haya producido la prescripción administrativa en tanto no haya ocurrido lo mismo con el delito.

Lo explica magníficamente la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palencia 4/2002, de 11 de febrero, (nº rec. 14/2001) FJ 1º:

“(T)ranscurridos 4 años prescriben las facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago e imponer sanciones, mas cuando la infracción tributaria es constitutiva de delito a quien corresponde determinar la deuda tributaria, sin perjuicio de valerse para ello de Informes y Dictámenes de los Servicios de Inspección de la Administración Tributaria y también de los que aporten los acusados, es al Tribunal Sentenciador, como reiteradamente tiene declarado la Jurisprudencia, por lo que no existe razón jurídica alguna para que en el proceso penal no pueda determinarse la deuda tributaria, aunque hayan transcurrido más de 4 años desde que se eludió el tributo siempre que no haya transcurrido el plazo de 5 años que establece el art. 131 del Código Penal (...).”

Las mismas conclusiones, pero de forma más sucinta, se contienen en la STS 2.316/2003, de 3 de abril (nº de recurso: 3.068/2001), que luego citamos en la nota 17.

titularidad de la jurisdicción contencioso-administrativa, sino que es *consecuencia directa* de que es a ella a quien corresponde *controlar* si la Administración actúa “con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”, y todo lo que no se ajuste a ello deberá ser anulado. Es consecuencia directa de su función jurisdiccional.

### 3.2. Competencia de la jurisdicción penal

Cuestión muy distinta a la anterior es la relativa a la competencia para la determinación de las irregularidades tributarias cuando estas son constitutivas de un delito contra la Hacienda Pública, cuestión que puede resumirse de forma tan sencilla como sigue: dado que la jurisdicción penal es la única competente para apreciar la existencia de un delito, en la medida en que la comisión de este delito, cualquiera que sea, dependa de la existencia y cuantificación de una deuda que se ha tratado de ocultar, es evidente que sólo la jurisdicción penal podrá decidir sobre ella, de tal forma que la cuantificación de aquella parte de la deuda tributaria abarcada por la conducta elusiva es competencia jurisdiccional del orden penal. Esto es, *la cuantificación de la cuota defraudada forma parte de los hechos sobre los que debe pronunciarse la jurisdicción penal a efectos de calificarlos como delito*, por lo que sólo a ella le corresponde decidir si estos hechos han existido o no y por qué importe.

Así lo ha señalado en numerosas ocasiones la misma jurisdicción penal, entre otras, la Sala 2ª en la STS 717/2016, de 27 de septiembre (rec. casación 39/2016)<sup>17</sup>, FJ NOVENO:

“(E)l cálculo de la cuota es responsabilidad y competencia del Tribunal penal y que, por lo tanto, debe hacerse en el proceso penal. No existe una especie de prejudicialidad administrativa tributaria, de forma que haya de partirse de la liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal. Pero de esta afirmación de principio no puede extraerse que haya que prescindir de la normativa tributaria, ni tampoco que resulte absolutamente desechable la eventual liquidación que pudieran realizar los funcionarios de la Administración tributaria.”

Por este motivo nos pareció plenamente acertada la redacción del precepto reglamentario 197bis.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio<sup>18</sup>, así como excesivas las críticas que se formularon desde la Sala 3ª del Tribunal Supremo en su STS 1.246/2019, de 25 de septiembre (nº recurso 85/2018) y que condujeron a su anulación; aun cuando sí compartimos que su ubicación habría sido más apropiada en el mismo Título VI de la LGT.

---

<sup>17</sup> Con cita de la STS 267/2014, de 3 de abril (rec. casación: 1.877/2013), FJ TERCERO.

En otros términos, la STS 2.316/2003, de 3 de abril (nº de recurso: 3.068/2001), FJ DÉCIMOQUINTO:

“(E)n los supuestos de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria sino por el propio Tribunal Penal, por lo que carece de sentido exigir como presupuesto procesal para la persecución penal de un delito fiscal que la Administración Tributaria haya practicado la liquidación de la deuda en el plazo de cuatro años.”

<sup>18</sup> 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.

Este artículo 197bis fue añadido a su vez por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

El citado precepto venía a regular aquellos casos en los que la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública se apreciase *después* de practicada la liquidación, y por lo tanto ésta no se hubiese tramitado de acuerdo con el procedimiento establecido para la LVD. Disponía el artículo reglamentario antes de su anulación que:

“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.”

En realidad, lo único que está reconociendo este apartado es que la Administración *no tiene competencia* para liquidar una deuda tributaria cuando su incumplimiento sea o pueda ser constitutivo de una defraudación delictiva. Esta intención defraudatoria no tiene por qué advertirse<sup>19</sup> durante el procedimiento de regularización tributaria, creyendo quien lo concluye mediante el acto de liquidación que se halla en pleno ejercicio de una competencia de su exclusiva titularidad. Descubierta el fraude en un momento posterior, la Administración no sólo debe pasar el tanto de culpa (ex. art. 262 LECrim), sino que debe advertir que ha dictado un acto administrativo *careciendo de competencia para ello*, por corresponder ésta a la jurisdicción penal, lo que exige lógicamente que el acto de liquidación (y de sanción, si se ha impuesto) “queden sin efecto”.

Aunque la STS 1246/2019 citada alude a una eventual imprecisión de este artículo respecto de la forma de hacer cesar sus efectos, es el resto del ordenamiento tributario quien venía a completarlo. En concreto, y sin perjuicio de otras opciones, el “procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho” regulado en el artículo 217 de la LGT. Procedimiento que no está limitado ni sujeto a los breves plazos de preclusión del resto de procedimientos de revisión en vía administrativa, y que puede – y debe- iniciarse de oficio, sin necesidad de una previa petición del obligado tributario afectado, y según el cual son nulos de pleno derecho los actos *dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio*. Y nada más manifiestamente incompetente por razón de la materia que un órgano administrativo emitiendo un acto sobre un hecho que corresponde enjuiciar a la jurisdicción penal.

### 3.3. Justificación de una figura híbrida

Volviendo a la LVD, y puesta de manifiesto la evidencia anterior sobre la competencia jurisdiccional penal para el conocimiento de los hechos determinantes para la cuantificación de la deuda tributaria defraudada, puede surgir la duda de cuál es entonces el encaje de todo lo anterior con la

---

<sup>19</sup> Así lo opusieron en su voto particular los Magistrados D. Nicolás Maurandi Guillén y D. Rafael Toledano Cantero.

capacidad atribuida a la Administración tributaria por la LGT para dictar LVD en aquellos supuestos en los que se aprecie la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública<sup>20</sup>.

Si no quiere dinamitarse toda la estructura constitucional de separación de poderes, la pretensión de la Administración tributaria y de los operadores jurídicos en relación con el alcance y virtud que cabe atribuirle a tal figura debe ser ciertamente modesto, no pudiendo considerarse, a nuestro juicio, como un derecho o potestad<sup>21</sup> *absoluto* de la Administración, sino a lo sumo, como una potestad o derecho *claudicante*<sup>22</sup>, que de ninguna manera puede eclipsar o inmiscuirse en la competencia de juzgar atribuida exclusivamente a la jurisdicción penal, *sobre lo que nos vamos a detener en el siguiente apartado*. Esta potestad claudicante tiene como única virtud, y sólo desde ella se puede contemplar, la de *eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario*<sup>23</sup>, evitando así la paradoja que se daba hasta la fecha de su entrada en vigor, de que, al menos desde la óptica recaudatoria, se hallara en mejor posición el delincuente fiscal que el obligado tributario.

Esta mejor situación se explica porque antes de la entrada en vigor de las citadas leyes, en especial la Ley 34/2015, un acto administrativo de regularización de la situación tributaria de un obligado tributario y del que resultara una cantidad a ingresar, en cuanto que manifestación de *la autotutela declarativa* de la Administración Pública era *inmediatamente eficaz* (ex. arts. 38 y 39 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -en adelante, LPAC), por no requerir de la previa conformidad de un órgano jurisdiccional para determinar el contenido de la obligación tributaria. Además, en caso de no ser atendido su contenido en período voluntario, podría ser exigido y recaudado forzosamente a través del procedimiento administrativo de apremio (ex. arts. 100 y 101 LPAC y 163 y siguientes de la LGT) en cuanto que manifestación de *la autotutela ejecutiva* de la Administración, sin tampoco necesitar la previa aquiescencia de los Tribunales para el desarrollo de estas actuaciones de ejecución.

<sup>20</sup> Y siempre que no concurran los supuestos enumerados en el artículo 251.1 LGT que lo impidan, huelga decirlo.

<sup>21</sup> Aunque derecho y potestad participan del género común que son “los poderes en sentido amplio”, no son conceptos sinónimos. No obstante, aunque los efectos de este trabajo la distinción es prácticamente irrelevante, por tratarse ambos de forma genérica, de todas formas conviene hacer un esbozo de ella, para lo que recuperamos la efectuada por ROMANO, S. (2002). *Fragments de un diccionario jurídico*. (1ª Ed. Página 222). Comares.

Mientras que la potestad presentaría un “aspecto genérico, no tendría objetos singularmente determinados, no se resolvería en pretensiones hacia otros sujetos y, por lo tanto, no sería correlativo a obligaciones”, el derecho subjetivo en cambio “se desenvolvería siempre en una concreta y particular relación jurídica con una determinada cosa o frente a determinadas personas que, por el contrario, tendrían obligaciones correspondientes.”

En el presente trabajo hablamos de potestad cuando nos referimos a una posición de poder que no surge de una relación jurídica concreta, sino que se presenta en términos generales por el ordenamiento; y de derecho cuando esta posición es ya una de las caras de la relación jurídica.

<sup>22</sup> Creemos que es la forma como la contempla el Código Penal tras la reforma efectuada por la Ley Orgánica 7/2012:

Art. 305.5:

“(L) *la liquidación* que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que *finalmente* se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.”

<sup>23</sup> Así lo refiere el Preámbulo de la identificada Ley Orgánica 7/2012.

Mientras que esta era la situación para los obligados tributarios a quienes se regularizaba su situación tributaria en vía administrativa, en el caso de los delincuentes fiscales la situación era bien distinta. Dejando al margen las penas que pudiera imponérseles judicialmente por su conducta, desde una perspectiva estrictamente reparatoria del perjuicio causado, aquella era más beneficiosa que la que se ha expuesto para los obligados administrativamente, ya que, en estos casos, la Administración tributaria carecía de autotutela declarativa para cuantificar la deuda tributaria, por ser una función que correspondía -y corresponde- al Juez Penal. Por lo tanto, en cuanto la Administración tuviera conocimiento de la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública debía poner estos hechos en conocimiento de la jurisdicción penal o del Ministerio Fiscal.

Sin extendernos ahora en aspectos procesales innecesarios para nuestro trabajo, se intuye ya que, en este aspecto, la posición del deudor por delito fiscal era relativamente más cómoda que la del deudor que no ha cometido el ilícito, pues aquel no se veía apremiado a restituir el importe de la obligación tributaria incumplida en más de 120.000 euros hasta que no se hubiesen agotado todas las instancias judiciales de cuya decisión pendía la firmeza, y se hubiese iniciado además la correspondiente ejecutoria, para lo que podían transcurrir períodos de incluso varios años. En cambio, el resto de obligados tributarios, en cuanto que su deuda era determinada mediante el uso de las facultades de autotutela declarativa de las que goza la Administración, la relación jurídico-tributaria quedaba -y queda- determinada desde el momento en el que aquella declaraba mediante acto administrativo la existencia de una deuda, sin necesidad de esperar a una ulterior confirmación judicial, por lo que tales obligados tributarios debían ingresar la deuda tributaria desde el mismo instante en que se les notificaba el acto administrativo de liquidación.

En resumen, el delincuente fiscal podía disfrutar de un dinero que no le pertenecía durante un largo tiempo, en tanto que no existía un título con el que exigirselo, mientras que el resto de obligados tributarios se veían impelidos a la restitución de lo debido desde la misma notificación del acto por el que se cuantificaba la cantidad a ingresar. Sin olvidar además los riesgos que ello podía suponer desde un ámbito estrictamente recaudatorio.

#### **4. NATURALEZA DEL TÍTULO DE LA LVD**

##### **4.1. Característica de los actos administrativos: su eficacia**

Esta situación que acabamos de exponer es la que se pretende corregir o, al menos, aliviar, con la promulgación de la Ley Orgánica 7/2012, primero, y con la Ley 34/2015, después. Para ello, se faculta<sup>24</sup> a la Administración tributaria a dictar una liquidación de acuerdo con la cuota que, si fuese ella la competente para cuantificarla, determinaría como defraudada. De tal forma que *la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación.*<sup>25</sup> A diferencia de lo que sucedía con anterioridad, en donde

<sup>24</sup> En todos los supuestos, salvo en los que concurren las circunstancias del artículo 251.1 LGT.

<sup>25</sup> Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012.



esta cuantificación lo era a los solos efectos de denuncia, con la regulación actual esta cuantificación es, para nosotros, un auténtico acto administrativo, lo que exige una sucinta aproximación a las notas que los definen.

Debemos recordar que, para nosotros, como ya hemos señalado en alguna ocasión<sup>26</sup>, los actos administrativos son *eficaces por definición*. Cualquier acto que, aunque emanado de una Administración Pública, carezca de *eficacia*, no debería calificarse como acto administrativo, por lo que nos apartamos de la definición académica italiana tradicional, postulada en España por partidarios tan eximios como García de Enterría<sup>27</sup>, y seguimos así a otros profesores como Villar Palasí<sup>28</sup>, Muñoz Machado<sup>29</sup> o Bocanegra Sierra<sup>30</sup> que han tratado la cuestión desde esta perspectiva (aunque en ocasiones fundiendo la eficacia jurídica en la eficacia material, lo cual también rechazamos).

Esta confusión entre dos virtudes (eficacia jurídica y eficacia fáctica material o efectividad) que deben tratarse de forma muy distinta, nubla en ocasiones el debate y las soluciones con las que resolver casos concretos.

Nosotros definimos la eficacia, en lo que a los actos administrativos se refiere, como su virtud para determinar el contenido de una relación jurídica concreta<sup>31</sup>. Esto implica, como primera advertencia, que el concepto de eficacia es un concepto que opera en un *plano jurídico*, reducido a constatar si éste determina o no la relación jurídica. Por ejemplo, apreciamos *eficacia* si en virtud del acto administrativo surgen un deudor y un acreedor, o alguien vinculado al contenido de una declaración. Que el deudor pague o que el sujeto vinculado a la declaración cumpla aquello que le exige la relación jurídica *queda ya fuera de la eficacia*. No hay que confundir, por su asociación anfibia, eficacia con efectos materiales<sup>32</sup>.

<sup>26</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. (en prensa). “La interrupción de la prescripción por actos anulables en el ámbito tributario. Sobre la eficacia y la invalidez de los actos administrativos en un estado social y democrático de Derecho”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 199.

<sup>27</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. (1986). *Curso de Derecho Administrativo*. (4ª edición reimpresión, Tomo I, página 504). Civitas, quien reconoce su deuda con ZANOBINI:

“Acto administrativo sería así la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.”

<sup>28</sup> VILLAR PALASÍ, J. L. y VILLAR EZCURRA, J. L. (1999). *Principios de Derecho Administrativo*. (4ª Edición, Tomo II, página 63). Universidad Complutense de Madrid:

“La última nota que caracteriza el concepto de acto administrativo hace referencia a sus efectos que pueden consistir en la creación, modificación, extinción o tutela de situaciones jurídicas individualizadas.”

<sup>29</sup> MUÑOZ MACHADO, S. (2017). *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*. (2.ª ed. Tomo XII). BOE.

<sup>30</sup> BOCANEGRA SIERRA, R. (2012). *Lecciones sobre el acto administrativo*. (4ª edición) Aranzadi o en BOCANEGRA SIERRA, R. (2005) *La teoría del acto administrativo*. (1ª Ed.) Iustel.

<sup>31</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. (en prensa). “La interrupción...” *Op. Cit.*

<sup>32</sup> Tampoco hay que confundir, por lo mismo, la autotutela ejecutiva con la ejecutividad de los actos. Los actos ejecutivos son aquellos que pueden servir como títulos ejecutivos, esto es, los actos administrativos capaces de concretar el contenido de una relación jurídica. *Ejecutividad* es, pues, *sinónimo de eficacia*. Mientras que la autotutela ejecutiva hace referencia, en cambio, a la capacidad de la Administración de ejecutar por sí misma, y sin la previa aquiescencia jurisdiccional, sus propias pretensiones.

Aunque evidentemente las relaciones jurídicas nacen para cumplirse, para trascender del plano jurídico a la realidad sobre la que pretenden operar, este fenómeno ya no pertenece a la eficacia del acto administrativo, que queda restringida a determinar el contenido de la relación jurídica, sino que pertenece al plano de la efectividad<sup>33</sup> o eficacia fáctica, y si además requiriese de actos de la Administración con los que ejecutar su contenido nos trasladaríamos al ámbito de la ejecutoriedad en cuanto que manifestación de su autotutela ejecutiva.

Aplicando estos filtros a la LVD, podemos observar que, aparentemente, es un auténtico acto administrativo, en cuanto que es *eficaz*, pues determina el contenido de una relación jurídica concreta, como es la situación tributaria de un obligado tributario para el caso de que se admita a trámite la denuncia o querrela. Así lo señala la LGT en sus artículos 250.2 y 253, principalmente, así como en los artículos 255 y 256 de la misma LGT, que prevén su ejecución forzosa por la vía de apremio en caso de desatención de la obligación en los plazos señalados, desatención que no es posible si el previo acto administrativo no era de por sí eficaz<sup>34</sup>.

Sin embargo, uno de los requisitos para que se pueda predicar la eficacia de un acto administrativo es el que exige que haya sido dictado en el ejercicio legítimo de una competencia. Por ejemplo, si la Administración, o incluso el órgano que lo dicta, careciese manifiesta y absolutamente de competencia, el acto administrativo no sería un “título apto para determinar el contenido de una relación jurídica”, en tanto en cuanto la obediencia a ese acto no estaría amparada por el Ordenamiento Jurídico. Su exigencia, en este último caso, amparándose en la pretendida apariencia de un título apto, sería constitutiva de vía de hecho. Para el caso de que la falta de competencia no fuese “manifiesta” ni “absoluta”, el acto incurriría en vicio de anulabilidad, que de impugnarse determinaría su pérdida de eficacia. El momento temporal en el que cesa la eficacia de un acto administrativo es la principal diferencia entre las consecuencias de la nulidad radical y la anulabilidad; en donde en el primer caso el acto es ineficaz *de por sí*<sup>35</sup>, mientras que en el segundo es eficaz en tanto no se oponga a su vicio el perjudicado, pero una vez opuesto el acto *pierde* su eficacia. En cualquiera de los dos casos, y para lo que aquí importa, *la titularidad de una competencia para poder emitir un acto administrativo es imprescindible*.

#### 4.2. Competencia para determinar la cuota defraudada. el carácter claudicante de la nueva competencia administrativa

El difícil encaje categórico de la LVD al que nos hemos referido en la introducción radica en identificar hasta qué punto puede predicarse de ella “eficacia” y considerarla un título apto para determinar el contenido de la relación jurídica -relación jurídica que en este caso consiste en identificar al deudor y cuantificar la obligación tributaria defraudada a ingresar a su acreedora la Administración tributaria-, *en la medida en que la competencia para conocer de estos hechos es exclusiva de*

<sup>33</sup> FERRAJOLI, L. (2016). *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*. (2ª Edición). Trotta.

<sup>34</sup> Es cierto que la exigibilidad comienza con la admisión a trámite de la denuncia o querrela, que opera como condición de eficacia del contenido de la relación jurídica determinada por el acto administrativo de LVD. (art. 39.2 LPAC).

<sup>35</sup> Lo que la doctrina y jurisprudencia denominan “ineficacia intrínseca” de la nulidad de pleno derecho. Cfr. DE CASTRO Y BRAVO, F. (1971) *El negocio jurídico*. (1ª Ed., reimpresión 2016). Civitas, página 471.

la jurisdicción penal. Si la Administración tributaria no es competente para conocer de estos hechos, ¿en base a qué legitimación puede dictar un acto eficaz, cuyo contenido es imperativo para el deudor desde que se cumple la condición a la que va asociado?

He aquí el principal escollo a la hora de legitimar este acto como título mediante el cual exigir el pago, pues si la Administración no es competente para determinar por sí misma este crédito, no puede en base a ello exigiárselo a quien ella considere deudor.

La única posibilidad de justificar a la LVD como acto administrativo, en cuanto que eficaz, es entender que la Administración tributaria sí ejerce, por *concesión* o permiso de la legislación penal, de una auténtica competencia que, aunque *claudicante*, no por ello es menos competencia.

Este acto sería entonces el resultado del ejercicio legítimo de una competencia de la Administración tributaria. Que esta competencia sea *transitoria* o, mejor dicho, *claudicante*, no afecta a la eficacia del acto en tanto no aparezca *este mejor título* que la desplace y que es la resolución judicial (o incluso la devolución del expediente).

Esta competencia incontestable de la jurisdicción penal de determinación de la cuota defraudada tendría que entenderse como *cedida* a la Administración tributaria a la espera de ser ejercida por su titular originario, a los solos efectos de contribuir al logro de los principios de generalidad y efectividad que deben regir el sistema tributario según nuestro texto constitucional. Es una cesión, además, estrictamente limitada a la reparación del perjuicio, que no anticipa el fondo del asunto sobre el que ni se pronuncia, ni tampoco impone pena o castigo.

Es, para nosotros, una competencia claudicante, que debe ceder frente a su titular originario, pero *una auténtica competencia*, pues en tanto no sea ejercida por su titular originario despliega toda su virtualidad.

Esta nos parece la interpretación más fiel<sup>36</sup> a la redacción del Código Penal y a la intención declarada por su Preámbulo.

Artículo 305.5 del CP:

“Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, *podrá liquidar* los [conceptos] que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

(L)a liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, *sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.*

<sup>36</sup> Esta misma interpretación parece ser compartida por la Sala 2ª del Tribunal Supremo en virtud de STS 1021/2022, de 15 de febrero (n.º de recurso: 5.072/2020), FJ PRIMERO, aun cuando por las fechas no parece posible que se hubiera dictado la LVD, se pronuncia sobre esta figura:

“(L)a L.O 5/2012 (sic.) (...) reformó el artículo 305 CP, reconociendo a la Administración Tributaria plenas competencias para liquidar la deuda tributaria identificada y abrir el correspondiente procedimiento de recaudación en supuestos en los que al tiempo se tramite un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.”

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

Por esta razón, sorprende la reciente postura de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, quien en su STS 130/2023, de 2 de febrero (n.º de recurso: 5225/2020), FJ SEXTO<sup>37</sup>, da a entender que la LVD no es un acto eficaz, y sin embargo no pone en tela de juicio que no sirva como título para exigir el pago de lo cuantificado al sujeto destinatario, lo cual es una apreciación contradictoria.

“No estamos en presencia de un acto administrativo propiamente dicho -en el sentido de los respectivos artículos 1 de la Ley 39/2015 y de la Ley 39/1988, reguladora de esta Jurisdicción- y, en tal condición, ni siquiera establece una deuda tributaria<sup>38</sup> amparada en la presunción de legalidad de que gozan los actos de la Administración sujetos al derecho administrativo. No es un acto común o normal en tal sentido, investido de las prerrogativas atribuidas a la Administración con carácter general, al servicio del interés público, en relación con los actos que emite (privilegios de la ejecutividad, ejecutoriedad, presunción de validez, necesidad de impugnación ante una jurisdicción especializada como la contencioso administrativa para enervar tales presunciones, etc... -sic-).

De ser ello [así] (...), esa presunción de validez y eficacia colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia constitucionalmente consagrada en materia penal (art. 24 CE) y el derecho fundamental correspondiente que asiste al investigado o encartado en una causa penal.”

Por lo expuesto, no podemos compartir estas posiciones de la Sala y que nos permiten inferir una cierta confusión en el ponente respecto de ciertos conceptos.

Empezando por el final, creemos que la sentencia extiende el concepto de presunción de inocencia a ámbitos que no le alcanzan. Como venimos repitiendo, la LVD sólo cuantifica provisionalmente *el perjuicio* asociado a la defraudación -la cuota eludida- y anticipa su cobro<sup>39</sup> sin esperar a las resultas del proceso penal, pero en virtud de ella no se impone pena alguna, ni prejuzga el fondo del asunto fijando los hechos como probados, que son los ámbitos a los que está reservada la operatividad de la presunción de inocencia. La sentencia citada confunde pues, el resarcimiento del perjuicio con la penalidad. Resarcimiento del perjuicio que, por otro lado, no desaparecería aún

---

<sup>37</sup> Reiterada, con cita de los mismos fundamentos jurídicos, en STS 131/2023, de 2 de febrero (n.º de recurso 7918/2020).

<sup>38</sup> Todo lo contrario de lo que opina al respecto la Sala 2ª del mismo Tribunal Supremo, quien se ha pronunciado sobre la LVD en la STS 1021/2022, de 15 de febrero (n.º de recurso: 5.072/2020), FJ PRIMERO, al decidir acerca de los ajustes que proceden tras el dictado de la sentencia:

“(D)ichos efectos vinculatorios "ex post" en modo alguno comportan que "ex ante" no pueda identificarse *una previa y genuina deuda derivada del incumplimiento de obligaciones tributarias*.”

<sup>39</sup> Pero tampoco lo anticipa de cualquier manera ni lo hace de espaldas de la jurisdicción penal. Como ya hemos indicado, es un acto administrativo que hace depender su eficacia (y su exigibilidad) a condición, como es la imprescindible admisión a trámite de la denuncia o querrela. Esta exigibilidad puede ser además objeto de suspensión, no en vía administrativa y previo recurso, sino por el propio Juez o Tribunal Penal (arts. 621bis y 621ter LECrim).

de darse una eventual sentencia absolutoria, salvo que se determinase que los hechos no han existido, sólo que se trasladaría el conocimiento de la cuestión al ámbito administrativo<sup>40</sup>.

En relación con la afirmación jurisprudencial de que no nos hallamos frente a un acto administrativo del que puedan predicarse las prerrogativas asociadas a estos, tampoco alcanzamos a comprender las razones por las que pueda afirmarse semejante posición. La auténtica definición de acto administrativo se encuentra en el artículo 38 de la LPAC<sup>41</sup> y no en su artículo 1, en cuanto que es el artículo 38 el que asocia a éstos su virtud de ser *ejecutivos*, esto es, *eficaces*. Como hemos anticipado anteriormente, un acto emanado de una Administración Pública que no sea ejecutivo será un acto de la Administración, pero no un acto administrativo.

No nos cabe duda que la LVD determina el contenido de una relación jurídica concreta, si bien de forma *transitoria* (no como sinónimo de temporal, sino en su sentido de “no definitiva”), en tanto no recaiga pronunciamiento judicial -art. 305.5 CP-, pero no por ser transitoria o claudicante esta eficacia debe tomarse por inexistente. En tanto no haya sentencia judicial, pero sí LVD, la relación jurídica viene concretada por esta última, siendo deudor quien la LVD determine y por el importe que la LVD fije.

Respecto de la presunción de validez (que la sentencia denomina de legalidad) recogida en el artículo 39.1 LPAC también es predicable de la misma LVD, pues como ya ha reiterado la doctrina en más de una ocasión<sup>42</sup>, tal presunción es sólo una técnica de legitimación de *la imposición inmediata de eficacia* regulada en el mismo artículo, pues de un acto sobre el que no pudiese presumirse su validez no podría legitimarse una eficacia inmediata. Por esta razón, en el caso de los actos administrativos ordinarios, y no sólo la LVD, en tanto no se haya producido la revisión y enjuiciamiento del acto, el acto despliega todos sus efectos, con la finalidad de no paralizar el funcionamiento de la Administración. Por lo mismo afirmamos que la LVD claro que goza de presunción de validez, ya que desde que es dictada determina el contenido de una relación jurídica por quien debe hacerlo, por más que esta potestad sea claudicante, y aun cuando no se haya confirmado su validez<sup>43</sup>, cosa que tampoco se hará por la jurisdicción penal, como indicamos

<sup>40</sup> Art. 257.2.c) LGT, que luego reproducimos.

<sup>41</sup> Artículo 38. Ejecutividad.

“Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley.”

<sup>42</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. (1986). *Curso ... Op. Cit.* Página 477: “Se trata de una técnica formal para imponer el inmediato cumplimiento de las decisiones administrativas”.

También MUÑOZ MACHADO, S. (2017). *Tratado... Op. Cit.*, SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (2020). “Proposiciones sobre la teoría y la regulación de la invalidez de los actos administrativos”, *Revista de Administración Pública*, n.º 213, página 128, BAÑERES DE FRUTOS, M. (en prensa). “La interrupción...” *Op. Cit.* y, de forma parecida, CANO CAMPOS, T (2020). “La presunción de validez de los actos administrativos”, *Revista de estudios de la Administración local y autonómica*, n.º 14. Página 20.

<sup>43</sup> Lo mismo que sucede con el resto de actos administrativos, que aun interpuesto un recurso frente a ellos siguen siendo eficaces, salvo los nulos de pleno derecho que no lo han sido nunca.

La interposición del recurso puede dar lugar a la suspensión cautelar de la ejecución del acto, pero no a la pérdida de su eficacia (su capacidad de servir como título para determinar el contenido de una relación jurídica) que sólo se producirá de apreciarse su invalidez.

luego. Y es precisamente tal presunción de validez la que le permite ser ejecutiva. Aunque la sentencia judicial penal sí desplazará el contenido de la LVD, en tanto ésta no recaiga no puede dejar de predicarse de la LVD tal presunción.

Es cierto, hay que reconocer, que se trata de una *rara avis* hasta ahora desconocida en nuestro ordenamiento jurídico, y ciertamente incómoda de comprender, pues nos hallamos ante un acto administrativo eficaz, pero de eficacia claudicante, no porque esté pendiente de revisión como sucede con los actos administrativos que adolecen de vicios de anulabilidad, sino porque es *un título provisional*, aunque más que provisional resulte más conveniente el término de *claudicante*, en cuanto que llegado el pronunciamiento del órgano competente para la determinación de la cuota defraudada constitutiva de delito (que es la jurisdicción penal) éste desplaza al acto administrativo, dejando de ser título apto para determinar la relación jurídica y pasando a serlo la resolución judicial. Sobre ello tratamos a continuación, junto con la aparente especialidad de tratarse de actos administrativos no sometidos a la jurisdicción contenciosa.

## 5. DESTINO DE LA LVD TRAS LA SENTENCIA JUDICIAL

Creemos que esta es la parte del trabajo con más aristas, y sabemos de lo difícil que puede ser alcanzar una conclusión aquí, que, no obstante, nosotros tratamos de ofrecer, a la espera de réplicas fundadas que continúen el debate que ahora abrimos.

Nos parece una cuestión fundamental, y apenas tratada<sup>44</sup>, identificar cuál es el *título* en virtud del cual se procede a la exigencia de la cuota defraudada una vez ha recaído sentencia firme, si la misma sentencia o bien la LVD previamente practicada y adaptada al contenido de la resolución judicial. Es evidente, ya lo hemos reiterado al inicio del trabajo, que la competencia para determinar la cuota defraudada es exclusiva de la jurisdicción penal, ahora bien, qué sucede con la LVD que se practicó, ¿se elimina y desaparece del tráfico jurídico?

En nuestra opinión, y teniendo en cuenta que la responsabilidad civil declarada en sentencia y la LVD practicada con anterioridad *tienen ambas la misma naturaleza* de crédito público, *esta debería haber sido la solución*. Desde el momento en que las dos figuras son un título mediante el cual exigir una deuda tributaria, y no pudiendo coexistir dos títulos con los que reclamar una misma prestación, la sentencia debería desplazar a la LVD, haciéndola inútil por ya existir un título con el que recaudar esa deuda, y con los mismos medios que el resto de deudas tributarias.

---

Los actos nulos de pleno derecho, en la medida en que nunca han sido eficaces, pues nunca han ostentado la virtud de servir como título apto para concretar el contenido de una relación jurídica, no gozan de presunción de validez, que sólo se predica de los que son eficaces. El recurso contra ellos impide que se ejecuten *materialmente* como consecuencia de la confusión que puede producirse en el obligado a ejecutarlo por su apariencia de ser un título apto para determinar el contenido de una relación jurídica, pero que por su apariencia de títulos eficaces sean ejecutados, no significa que sean eficaces, sino que se ha producido una vía de hecho, que incluso puede ser consentida por el ciudadano.

<sup>44</sup> No tratada desde la entrada en vigor de la Ley 34/2015, antes sí. Por ejemplo, la Sala 2ª del TS ya dejó indicado en su STS 2069/2002, de 5 de diciembre (nº de recurso: 594/2001) que es la sentencia el título y no otra cosa:

“(C)onstituyendo la sentencia que declara la misma *el título de ejecución único* para hacer efectiva la deuda tributaria. Con posterior cita a la STS nº 1940/2000, de 18 de diciembre.”

Sin embargo, esta no parece ser la opción que ha escogido la legislación y aún hoy hay quien considera que responsabilidad civil derivada de delito y LVD tienen por objeto créditos de naturaleza distinta. De esta confusión puede haber participado el legislador, que se ha inclinado por una solución que no compartimos, y en torno a la cual tratamos de ofrecer una solución.

Así, el artículo 257<sup>45</sup> de la LGT prevé la forma en que ha de ajustarse ésta al contenido de la sentencia judicial:

“1. 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.”

Para nosotros, el título definitivo que sirve para determinar el exacto contenido de la relación jurídico-tributaria defraudada es, como no podía ser de otra manera, la sentencia judicial, por lo que ningún ajuste debería proceder en la LVD previa. Tanto la eventual devolución de ingresos excesivos como la eventual exigencia de un importe mayor, consecuencia de la disparidad de los importes fijados en la LVD y los finalmente determinados en sentencia, debería articularse con el respaldo que ofrece el propio título de la sentencia.

Sin embargo, la legislación impone que la sentencia judicial, aunque eclipse por completo a la LVD, no la elimine del tráfico jurídico, sin hacer desaparecer, por inútil, la LVD. La LVD, por disposición de la Ley, debe permanecer y ajustarse al contenido de esta sentencia judicial, y seguir sirviendo como instrumento de cobro o devolución, en su caso.

La sensación que se desprende de una lectura del Título VI de la LGT es la de que el legislador tributario parecería haberse inclinado por una alternativa incompatible con el ordenamiento penal, en la que se convertiría a la jurisdicción penal en los casos de delito contra la Hacienda Pública en una jurisdicción meramente revisora del completo sometimiento de la Administración al Ordenamiento jurídico, modificando el contenido de la LVD en aquellos aspectos que estime no conformes a éste<sup>46</sup>. Esta es, *grosso modo*, la forma de operar de la jurisdicción contenciosa, pero no nos convence que la jurisdicción penal quede reducida a esta función, porque implicaría indirectamente que en todos aquellos supuestos que no sean los contemplados en el artículo 251.1 de la LGT, la competencia para liquidar correspondería a la Administración tributaria, mientras que a la jurisdicción penal sólo le estaría reservado revisar la legalidad de su actuación e imponer las penas.

Desde tres puntos debe armonizarse una solución: a) la sentencia judicial es el título con el que se procede a exigir la cuota defraudada una vez dictada la sentencia, b) la jurisdicción penal no es la jurisdicción revisora de la adecuación del acto administrativo al Ordenamiento Jurídico (salvo en

---

<sup>45</sup> En términos parecidos el artículo 254 de la LGT y el mismo Código Penal en su artículo 305.5.

<sup>46</sup> Esta misma confusión del legislador se desprende también del contenido de la DA 10ª de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que luego tratamos.

La redacción de esta disposición da a entender que el control de juridicidad de los actos administrativos en que consisten las LVD está reservado a la jurisdicción penal. No obstante, creemos que cabe otra interpretación, como luego veremos.

los casos en que la práctica de ese acto sea delictiva) y, por lo tanto, no queda vinculada al acto administrativo previo y, por último, c) la legislación tributaria insiste en que la LVD permanece tras la sentencia.

Una forma de justificar esta posición legislativa, dando por sentado que sigue participando de una cierta confusión dogmática en torno al carácter público o privado del crédito, es que, aunque sea la sentencia judicial la que determine la cuota defraudada, el Ordenamiento Jurídico pretende que sea la Administración tributaria quien realice y auxilie en las actuaciones materiales tendentes al cobro de ésta. Según el artículo 305.7 del CP los jueces recabarán el auxilio de la Administración tributaria para el cobro de los importes pecuniarios asociados al delito contra la Hacienda Pública, quien a su vez procederá a recaudarlos a través del procedimiento administrativo de apremio. De hecho, el CP dispone expresamente que “recabarán”, por lo que no parece que Jueces y Tribunales tengan otra opción que la de solicitar este auxilio<sup>47</sup>.

Existiendo con anterioridad a la sentencia un acto con el que ya se ha pretendido el cobro por la Administración tributaria, y siendo preceptivo solicitar su auxilio tras la sentencia judicial, parece que la legislación se inclina<sup>48</sup> hacia que éste pueda -y deba- seguir utilizándose, siempre y cuando

---

<sup>47</sup> Sin que por ello el artículo 305.7 CP prive a la jurisdicción penal la función constitucional de hacer ejecutar lo juzgado, sino tan sólo regula una forma de colaboración en aras de la eficiencia en la mejor gestión y recaudación del crédito público y del propio cumplimiento de la sentencia.

Prueba de ello, el hecho de que el conocimiento de las cuestiones que se susciten en el desarrollo de estas actuaciones administrativas se conozca por el Juzgado encargado de esta ejecutoria y no exclusivamente por la jurisdicción contencioso-administrativa, como sería menester en cualquier otro caso.

A esta última jurisdicción, sólo le corresponde conocer aquellas cuestiones estrictamente relacionadas con la legalidad de la actividad administrativa, pero no con su adecuación a las exigencias de la ejecutoria, ex. Art. 128 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que de otra forma sería inconstitucional.

*Artículo 128. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.*

“(…)

2. Contra los actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese fijado las deudas objeto de exacción por el procedimiento de apremio; en este caso, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución.”

<sup>48</sup> La redacción del mismo artículo 305.7 CP es un tanto confusa al identificar que el contenido de la responsabilidad civil comprenderá *el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal*.

Esta redacción podría interpretarse en muchas direcciones, algunas opuestas. Puede entenderse como que, en los casos en los que la Administración tributaria haya practicado una LVD, y una vez dictada la sentencia, aquello que no haya cobrado ya no podrá hacerlo por la vía del procedimiento administrativo de apremio, pues ya disfrutó de ella y no la ha sabido aprovechar. Correspondiendo ahora la jurisdicción penal dirigir la ejecutoria como entienda oportuno sin verse impelida a recabar el auxilio administrativo.

También cabe la interpretación de que, en los casos en los que se haya practicado la LVD, la ejecutoria de la responsabilidad civil no corresponde a la jurisdicción penal, sino que no sale nunca de la órbita administrativa. Interpretación claramente inconstitucional, pero sostenible desde la literalidad del artículo.



se adapte y respete el contenido de la sentencia. De este modo, dejaría de ser un acto administrativo, como nosotros lo entendemos<sup>49</sup>, y pasaría a ser un instrumento *-pero ya no un título-* con el que la Administración puede dirigirse al deudor, amparado en un título como el que sí es la sentencia judicial. Y todo ello aunque la sentencia no haya hecho expresa mención a la LVD y a su necesidad de ajuste, pues es evidente que se *entiende implícita*. Incluso en el caso en el que la sentencia hiciese referencia a una eventual responsabilidad civil y no advirtiese de la previa existencia de una LVD, el ajuste se entiende implícito, toda vez que el juez penal no está obligado a revisar la legalidad de la LVD, que no le vincula en absoluto. Él sólo debe enjuiciar los hechos y, con ellos, determinar la cuota defraudada, siendo la tarea de ajuste un cometido de la Administración.

En realidad, para nosotros esta es una cuestión menor, siendo más relevante la que se plantea a continuación, pero nos parecía interesante dejar reflejado como la confusión en torno a negarle el carácter de crédito público a algo que sí lo tiene, como es la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública, ha exigido de la legislación una normatividad innecesaria. Innecesaria, porque en realidad, la única relación que debía articularse entre la LVD y la sentencia judicial era la forma de procederse a la devolución de los ingresos indebidos si los hubiera, pero no la forma de adaptar la LVD a la sentencia, cuando esta última ya es un título suficiente para expulsar a aquella.

La regulación sobre la permanencia de la LVD tras la sentencia no tendría cabida si se hubiese aceptado que la responsabilidad civil en estos delitos es un crédito público, es deuda tributaria, y disfruta de las ventajas e inconvenientes<sup>50</sup> de estos créditos en todo lo relativo a su exacción.

---

Por último, la que sostenemos, que en los delitos contra la Hacienda Pública siempre habrá un perjuicio económico, que sólo a la jurisdicción penal corresponde determinar de forma definitiva. Y que, para la restitución de este perjuicio, cuando esta no se haga de forma voluntaria, la jurisdicción penal prefiere que la exacción se realice por órganos administrativos mediante la libre disposición de sus prerrogativas, siempre en el marco de la ejecutoria, para conseguir el efectivo cumplimiento del fallo. Que previamente se haya practicado una LVD es irrelevante, pues esta no puede extirpar a la jurisdicción penal la función constitucional de hacer ejecutar lo juzgado. Es decir, una vez se haya dictado sentencia firme en la que se cuantifique el perjuicio (ya se identifique como ajuste a una previa LVD -lo cual será infrecuente- o como responsabilidad civil *ex delicto*) la ejecutoria corresponde a la jurisdicción penal, sin perjuicio de tener que recabar el auxilio administrativo, como le impone el artículo 305.7 CP.

<sup>49</sup> Pues ya no sería por sí mismo eficaz, pues la LVD ya no es título apto para determinar el contenido de ninguna relación jurídica, sino que esta virtud de eficacia la ostenta la sentencia judicial. Cuando hay sentencia firme la LVD ya no determina nada, sino que lo hace la sentencia. La LVD, si se quiere salvar, como parece que hace el legislador puede reducirse a un instrumento, casi a un papel, a un medio formal con el que dirigirse al deudor, pero nunca a un título desde el momento en el que aparezca la sentencia.

Por esta razón, descartamos la segunda interpretación a la que hemos hecho referencia en la nota anterior. Recaída sentencia, el título es la sentencia, no la LVD, por lo que lo que corresponde ejecutar es la sentencia. Constitucionalmente no puede sostenerse que la ejecutoria de la sentencia, por el hecho de haber existido previamente una LVD, no quede bajo la competencia de la jurisdicción penal ni bajo el ámbito de aplicación del artículo 305.7 CP.

<sup>50</sup> Por ejemplo, una vez determinada y firme la deuda tributaria en virtud de sentencia condenatoria, ésta estaría sometida al plazo de prescripción del resto de deudas tributarias contenido en el artículo 66 de la LGT, frente al peculiar régimen de prescripción de las responsabilidades civiles *ex delicto* determinadas en sentencia penal, actualmente imprescriptibles según la STS 607/2020, de 13 de noviembre (n.º de recurso: 1.154/2018) FJ SEGUNDO:

## 6. COEXISTENCIA DE ÓRDENES JURISDICCIONALES: LA COMPATIBILIDAD ENTRE LA PREJUDICIALIDAD PENAL Y LA POSIBILIDAD DE CONTROL ADMINISTRATIVO DEL ACTO

Relacionado con todo lo anterior, queda pendiente descartar o confirmar el eventual carácter especial de estos actos administrativos en cuanto que no sometidos al conocimiento de la jurisdicción contenciosa, sino *a priori* de la penal, sin que por ello, a nuestro juicio, deban dejar de calificarse como actos administrativos.

Esta atribución a la jurisdicción penal es expresa en la Ley, así se desprende de una interpretación *a sensu contrario* de los artículos 250 de la LGT y 305.5 del CP, como de la literalidad del artículo 254 de la LGT, según el cual *frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa (...)*. También se inclina en esta dirección la misma Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), en su DA 10ª:

“De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.a) de esta Ley, *no corresponde* al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la LGT, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma.”

Hemos insistido en que la potestad que el ordenamiento penal concede a la Administración tributaria para dictar una LVD en tanto éste no cuantifica la cuota defraudada, y por más que sea *claudicante*, permite calificar de *auténtico* acto administrativo a esta liquidación, por reunir las notas que se deben exigir de un acto administrativo, y especialmente la virtud relativa a la eficacia del acto. La LVD determina el contenido de una relación jurídica durante el tiempo en que esta liquidación puede desplegar sus efectos, que es hasta que recaiga una sentencia penal definitiva.

Que exista este fenómeno, que nosotros calificamos como de *concesión*, y que es realmente una figura anómala en nuestro Ordenamiento, no significa que se enajene la competencia jurisdiccional penal, ni tampoco que se transmita el conocimiento de los hechos a otra jurisdicción, pues a este respecto sigue imperando *la prejudicialidad penal*, que impide a cualquier órgano jurisdiccional de otro orden que no sea el penal pronunciarse sobre hechos determinantes de la existencia de delito.

Pero tampoco puede sostenerse por ello que la jurisdicción penal revise o someta a ningún control de legalidad el acto de LVD, por más que le pueda servir de apoyo, sino que simplemente cuantifica la cuota defraudada, y si ésta no coincide con la determinada en la LVD se realizan por la Administración los ajustes correspondientes a efectos de evitar enriquecimientos injustos o exigir el cobro de lo pendiente.

Por estas razones, especialmente que la jurisdicción penal ni revisa -ni debe revisar- la legalidad del acto administrativo de LVD, así como que la prejudicialidad penal sólo abarca al conocimiento de los hechos objetivos y subjetivos determinantes de la defraudación, pero no otros aspectos de

---

“Declarada la firmeza de la sentencia, la ejecución de sus pronunciamientos civiles puede continuar hasta la completa satisfacción del acreedor, según previene el artículo 570 de la LEC, sin que le sea de aplicación ni la prescripción ni la caducidad.”

legalidad del acto<sup>51</sup> y, por último, porque el artículo 24.1 CE prescribe la tutela judicial efectiva y el artículo 106.1 CE hace lo propio con el control de la legalidad de la actuación administrativa, creemos que si no quiere caerse en la inconstitucionalidad de la DA 10ª LJCA, es necesario interpretar por la vía del artículo 5.3<sup>52</sup> de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, LOPJ), esta norma de la LJCA y el resto de artículos que proscriben los recursos administrativos, y concluir que la única preocupación de la legislación es la de mantener alejada de la jurisdicción contencioso-administrativa cuestiones exclusivamente concernientes a la comisión del delito ya atribuidas a la jurisdicción penal, entre las que destaca la cuantificación de la cuota, – y de ahí la remisión al artículo 3.a), remisión que da a la DA 10ª LJCA un carácter reiterativo pero no expansivo de su ámbito de aplicación-, pero no aquellas cuestiones que afecten al acto administrativo y sean determinantes de su eficacia, tales como haber sido dictado por autoridad competente o haberse seguido la correcta tramitación del procedimiento. Defectos estos que, de apreciarse, deberían conducir a la anulación del acto, sin que por ello la jurisdicción penal se vea privada de enjuiciar el delito, sino que simplemente se constata que la Administración tributaria no ha ejercido correctamente la competencia que le ha cedido la jurisdicción penal, sin que afecte a ésta en absoluto<sup>53</sup>.

No obstante, creemos que el recurrente de la LVD debe ser plenamente consciente de que, en estos casos, obtendrá lo que coloquialmente se conoce como “una victoria pírrica”, pues como ya hemos dicho, la eliminación del título no obsta al enjuiciamiento del delito ni impedirá la adopción de las medidas de aseguramiento<sup>54</sup> que procedan para asegurar el objeto del proceso penal, por

<sup>51</sup> Aunque, como venimos repitiendo a lo largo del trabajo, no es a la jurisdicción penal a quien corresponde valorar la adecuación del acto administrativo al ordenamiento jurídico, sí puede, debe -y suele hacerlo cuando esta ilegalidad pudiera determinar la apreciación de la *excusa absolutoria* del artículo 305.4 CP, especialmente por su relación con la legislación tributaria previa a la reforma y a la redacción del artículo 253 LGT. Entre otras, SAP Barcelona 14789/2022, de 31 de octubre, (n.º de recurso: 39/2022).

Por otra parte, la redacción del nuevo artículo 253 LGT, cuando dispone que “(e)n ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria (...)” nos parecería muy ambiciosa si lo que pretendiese fuera determinar también la forma en que debe ser entendido el artículo 305.4 de una Ley Orgánica como es el Código Penal.

<sup>52</sup> Artículo 5.

“(...)

3. Procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional.”

<sup>53</sup> Sobre este asunto se pronunciará la Sala 3ª del TS, pues ha sido admitida a trámite mediante Auto 664/2023, de 12 de enero (rec. casación: 981/2021).

<sup>54</sup> El artículo 81.9 LGT dispone, en lo que ahora importa, que:

“9. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

(...)

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración Tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.”

lo que, aun cuando compartimos que un título inválido debe ser retirado del tráfico jurídico cuando se impugna, a los efectos prácticos para el destinatario de la LVD, su eliminación tendrá una trascendencia mínima por estas razones.

## 7. PRESCRIPCIÓN DE LOS DERECHOS CONTENIDOS EN LA LVD

En las líneas anteriores hemos insistido en que la LVD una vez recaída la sentencia judicial debería ser eliminada del tráfico jurídico, pues su función como título cesa desde el mismo instante en el que se ejerce la competencia de determinar el perjuicio por su titular originario. Lo que resta por explicar es en qué posición queda el crédito (o deuda, desde la perspectiva del obligado tributario) contenido en esta LVD cuando, si atendemos a su estricta naturaleza de acto administrativo, han transcurrido los plazos de prescripción para el ejercicio de los derechos asociados a ella.

Como se ha señalado en la introducción, nuestra posición es que estos plazos no corren para la LVD, porque entendemos que, por su cometido ancilar para con la causa penal, *no pueden correr*. Lo contrario podría significar, o bien admitir que la intromisión de la Administración tributaria<sup>55</sup> en el ejercicio de una competencia que en realidad pertenece a la jurisdicción penal, y que esta sólo le concede provisionalmente, habría provocado la prescripción de una facultad que ella no ostenta *propiamente*, perjudicando e impidiendo la función judicial en todo su alcance, o bien que, una deuda tributaria concreta respecto de la que se ha producido la prescripción para exigir su importe, vuelve a poder ser exigida cuando la función jurisdiccional confirma los hechos.

La base de nuestra posición vuelve a hallarse en el texto constitucional:

### Artículo 117

“3. El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.”

---

*El requisito para poder adoptar estas medidas cautelares al que se refiere el artículo 81.9 LGT mediante el cual se exige que no se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, no debe entenderse de tal modo que una eliminación posterior de este título de LVD ya impida adoptarlas, pues esta interpretación sería absolutamente contraria a la doctrina constitucional sobre la esencia de las medidas cautelares en su relación con la tutela judicial efectiva: “(L)a tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso” (STC 14/1992, de 10 de febrero) y “la medida cautelar a adoptar en cada caso ha de ser adecuada a su finalidad de garantizar la efectividad de la tutela judicial que en su día se otorgue” (STC 148/1993, 29 de abril), entre otras muchas.*

Lo único que quiere decir, entendemos, esta exigencia de que “no se haya dictado” la LVD es que en aquellos casos en que ya haya un título ejecutivo, las actuaciones recaudatorias se tramiten y legitimen a través de éste y no como medida cautelar. Nada debe impedir que, retirado el título administrativo, pero no concluido el proceso penal, se adopten las medidas de aseguramiento que procedan a fin de salvaguardar el objeto del proceso y, consiguientemente, la efectiva tutela judicial.

<sup>55</sup> Porque por muy provisional, legítima y legal que sea la práctica de la LVD, no deja de ser una intromisión, aunque *provisional*, en una competencia ajena.

Según este artículo de la Norma Fundamental, la potestad de juzgar -y la de hacer ejecutar lo juzgado, sobre la que volveremos a continuación- *corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales*. Por lo que no habiendo prescrito el delito, la potestad de determinar la cuota defraudada es competencia del Juez Penal. La eventual práctica de una LVD que no vaya seguida de nuevas actuaciones interruptivas sobre la misma obligación y período, y respecto de la cual transcurran más de cuatro años, no puede hacer prescribir la facultad judicial de determinar la cuota defraudada. Y, para más inri, si la LVD debe permanecer tras el dictado de la sentencia judicial, tampoco puede haber prescrito el ejercicio de los derechos asociados a esa LVD, que deberá adaptarse al contenido de la sentencia judicial. Pero aun no permaneciendo la LVD, y teniendo en cuenta que se trata de la misma deuda tributaria, seguiría resultando muy extraño que su exigibilidad pueda desaparecer y aparecer de forma intermitente<sup>56</sup>.

La LVD, en cuanto que es sólo el ejercicio de una potestad *prestada* transitoriamente por ministerio de la ley, no es un acto administrativo que pueda seguir al resto de actos tributarios en lo relativo al régimen de prescripción, pues *está a la espera* del ejercicio de la potestad por su auténtico titular. Lo contrario supondría admitir que la Administración tributaria puede hacer prescribir el ejercicio de potestades ajenas, o que una deuda que primero era exigible, deja de serlo luego por prescripción, pero recaída la sentencia judicial vuelve a ser exigible mediante el título de la sentencia.

Bien podría oponerse que, en estos casos, la facultad jurisdiccional para determinar la cuota defraudada no ha prescrito, pero lo que sí ha prescrito es el ejercicio del derecho al cobro que le sigue, por lo que el juez podría aún pronunciarse sobre la cuantía de la cuota defraudada a efectos de valorar el delito y la imposición de pena, pero sin que ello altere la realidad de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago. Esta posición no nos parece adecuada, toda vez que *el derecho a exigir el pago no es, tampoco, potestad originaria* de la Administración *sino* de la jurisdicción penal, a quien corresponde juzgar, pero también *hacer ejecutar lo juzgado*.

Otra alternativa que descartamos es aquella en virtud de la cual prescribiría el derecho a determinar la deuda tributaria y el derecho a exigir el pago de la deuda que haya sido determinada mediante LVD, en la medida en que han sido cedidos por la jurisdicción penal para el logro de ciertos objetivos de los que la Administración se ha despreocupado. En estos casos, lo que no habría prescrito es el ejercicio de esta competencia por quien es su verdadero titular, el juez penal, de tal forma que la sentencia penal que determinase la cuota defraudada haría nacer el derecho a exigir el pago por parte de la jurisdicción, pero sin resucitar por ello los derechos de la Administración, sino como derechos nuevos, recién alumbrados en sede judicial.

---

<sup>56</sup> Aún más llamativo sería el caso de que el sujeto activo se descubriese en fase de instrucción, por haberse mantenido oculto y, por haber transcurrido más de cuatro años desde a práctica de la LVD, ya no pudiese dirigirse ésta hacia este sujeto activo mediante el instrumento del artículo 258.1 LGT, por entenderse prescrita una deuda a la que luego el juez condenaría.

Esta alternativa, aun cuando puede encontrar un cierto encaje, es preciso realizar ciertas torsiones interpretativas para sostenerla, que son innecesarias si atendemos a una interpretación sistemática del asunto, y además, para sostenerla se requiere pasar por alto ciertas incoherencias prácticas, en nuestra opinión, nada desdeñables.

La alternativa que nosotros proponemos, y que creemos respetuosa con la realidad de la separación de poderes tal y como han sido unidos mediante las necesarias costuras de esta regulación, es aquella en virtud de la cual la LVD queda latente, sirve para resarcirse del perjuicio a lo largo de todo el proceso y no sigue a los plazos de prescripción que rigen en el artículo 66 de la LGT. Todo ello, en tanto que la Administración tributaria no está ejerciendo una competencia original, sino por delegación y transitoriamente, potestades que corresponden a la jurisdicción penal, con una finalidad exclusivamente instrumental de cara al logro de ciertos objetivos constitucionales y sin que ello pueda entonces cercenar las competencias de su auténtico titular, ni convertir la exigibilidad de la deuda en un absurdo de exigibilidad intermitente, como sucede con las otras alternativas.

Tres factores parecen indicar la *voluntas legis* en esta cuestión.

El primero, la exigencia de permanencia de la LVD para adaptarse al contenido de la sentencia, sobre la que ya nos hemos pronunciado, que es tan solo una razón accesorio, pero no está de más recordar que la legislación insiste en que la LVD no desaparezca del tráfico jurídico tras la sentencia<sup>57</sup>.

El segundo, es de competencia jurisdiccional penal el hecho de determinar la cuota defraudada, así como hacer ejecutar la sentencia en la que se condene a su resarcimiento. Lo que implica que una deuda prescrita en sede administrativa podría ser exigida al recaer la sentencia judicial. Pero también antes, en forma de medida cautelar para asegurar la recaudación de la deuda prescrita, lo que resulta aún más incoherente, pues podrían adoptarse medidas cautelares por la Administración para asegurar la recaudación de una deuda prescrita.

El tercero, la regulación contenida en la LGT para todos aquellos supuestos en los que, habiéndose practicado LVD por entenderse que los hechos eran susceptibles de ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, finalmente se acuerde por la jurisdicción penal, o incluso el Ministerio Fiscal que, existiendo los hechos, estos no ostentan carácter delictivo.

En este último tercer supuesto, *la ausencia de carácter delictivo* en el incumplimiento de la obligación tributaria no es *una dispensa al deber de contribuir* y, por lo tanto, la LGT exige que se proceda a su regularización en vía administrativa, siendo ahora sí, ya plena y absolutamente competente la propia Administración tributaria. No obstante, si atendemos a los plazos que median en la práctica judicial, es frecuente y probable que desde que se practique la LVD hasta que se declare la inexistencia de delito ya hayan transcurrido los plazos de prescripción si estos no están suspendidos.

---

<sup>57</sup> Aun no existiendo este primer elemento, como creemos que no debería existir, los factores segundo y tercero nos parecen suficientes por sí mismos.

Para evitarlo, la legislación ha tomado partido expreso, considerando que (e)l pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley. (art. 253.1, último párrafo, LGT).

Y en su apartado 2<sup>o</sup><sup>58</sup>:

“La inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda (...).”

Por su parte, el artículo 68.7 LGT, señala que en estos casos no sólo es que se interrumpa la prescripción, sino que el plazo no se reanuda hasta que *la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente*.<sup>59</sup>

Si optásemos por la alternativa de que los derechos asociados al título que es la LVD pueden prescribir de acuerdo con el régimen común al resto de actos administrativos tributarios, se deberían reconocer como posibles dos situaciones un tanto extrañas.

La primera, que durante un tiempo la Administración no podría exigir ni percibir importes de una deuda, que posteriormente pueden ser exigidos en virtud de sentencia firme, o incluso antes, mediante la adopción de medidas cautelares.

La segunda, que habiendo prescrito el derecho a exigir el cobro de la deuda determinada mediante LVD, si finalmente no se aprecia la existencia de delito, esa misma deuda podría ser exigida, a través del mecanismo de la retroacción, como una deuda tributaria corriente.

Nos hallamos así ante la paradoja de una exigibilidad intermitente de una misma deuda, cuyo derecho a exigirla aparece y desaparece. Frente a esta solución, consideramos más adecuado entender que la *rara avis* que supone en nuestro ordenamiento la figura de la LVD, en cuanto que manifestación del ejercicio de *una competencia claudicante*, debe extenderse también al régimen de prescripción.

## 8. CONCLUSIONES

A modo de recapitulación de lo analizado hasta ahora, podemos concluir recordando los puntos sobre los que creemos que debe construirse doctrinalmente la figura jurídica de la LVD en nuestro Ordenamiento Jurídico, tomando como punto de partida que tanto ella como la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública ostentan la naturaleza de crédito público,

---

<sup>58</sup> Cuando la sentencia es absolutoria, pero declara la existencia de los hechos, el artículo que regula la cuestión es el 257 LGT, que remite a la retroacción del 253.2 LGT.

<sup>59</sup> Aunque el artículo 150.3.a) LGT hace referencia a tan solo la suspensión del procedimiento inspector. En cualquier caso, para lo que importa a las conclusiones de este apartado, se produciría la retroacción y podría volverse a exigir una deuda previamente prescrita.

toda vez que el perjuicio causado no muta por el hecho de que sea o no un juez quien lo cuantifique.

Respecto de la condición de acto administrativo de esta LVD, aunque resulte difícil de encajar en las categorías dogmáticas convencionales e históricas - como es la manifestación de autotutela administrativa -, la búsqueda de situar al presunto delincuente en la misma posición que al resto de deudores tributarios, ha llevado a la legislación tributaria y a la penal a abandonar estas categorías; sin que tal buen fin deba impedir las críticas a la forma con la que lo han afrontado.

En cualquier caso, la LVD es un auténtico acto administrativo porque es *ejecutivo*, ex. art. 38 y 39 LPAC, que es la nota que los caracteriza. La eficacia o ejecutividad de un acto administrativo la concebimos como la capacidad de un acto de determinar el contenido de una relación jurídica concreta. Que tal nota se da en una LVD es evidente desde el momento en que la LVD determina quién es el obligado al pago y quién es la acreedora y por qué importe (arts. 250.2 y 253 LGT, principalmente). Este acto administrativo no necesita la conformidad de un órgano jurisdiccional para concretar el contenido de esta relación. Que el propio acto administrativo, por disposición de la ley, vincule el comienzo de la plena eficacia al momento de admisión a trámite de la denuncia o querrela no impide apreciar esta nota en las LVD, ya que la relación jurídica queda determinada mediante el acto administrativo.

Que su contenido no coincida con el que finalmente se determine en sentencia penal no impide que esta LVD haya sido eficaz hasta entonces. Lo único que sucede es que recaída la resolución judicial este nuevo título desplaza al acto administrativo, de tal forma que nosotros concebimos *la potestad* que el artículo 305.5 del Código Penal confiere a la Administración tributaria para liquidar y exigir el cobro en aquellos supuestos en que estime la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública como una potestad *claudicante*, que cede en cuanto ejerce la competencia su titular *originario*, que no puede ser otro que la jurisdicción penal. Esta concepción de la potestad administrativa nos lleva a calificar la redacción del artículo 257 LGT como innecesaria, en tanto que la LVD debería ser simplemente sustituida por el nuevo título que supone la sentencia judicial, y debería sólo limitarse a señalar la forma de proceder frente a unos eventuales ingresos excesivos.

Por lo anterior, colegimos también que, al tratarse de un acto administrativo capaz de determinar el contenido de una relación jurídica, y en la medida en que la jurisdicción penal no es una jurisdicción en sí misma revisora de la legalidad de la actuación administrativa, sino que su cometido es el de enjuiciar los hechos (lo que lleva consigo determinar la cuota defrauda, pero no como corrección de la efectuada por la Administración, sino como competencia absoluta y no vinculada), los ciudadanos no pueden verse privados de poder recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa todos aquellos defectos que puedan convertir en ineficaz al título mediante el cual la Administración ejerce sobre ellos su autotutela. Quedaría al margen de este control jurisdiccional las cuestiones expresamente atribuidas a la jurisdicción penal, tales como la realidad o no de los hechos y su relevancia y cuantificación tributaria o incluso la identificación del defraudador, por ejemplo. Pero esta prejudicialidad penal no puede impedir que se cuestione la legitimidad de un título en base a la cual se determina imperativamente el contenido de una relación jurídica para un ciudadano.



No habría en puridad coexistencia de órdenes competentes, pues uno de ellos, el penal, conoce de los hechos denunciados por la Administración, pero ni revisa la legalidad de su actuación ni está vinculado al contenido de su denuncia, mientras que el otro, el contencioso-administrativo, conoce y enjuicia la validez del título con el que la Administración pretende declarar deudor a un ciudadano, en tanto no recaiga sentencia penal. Si el título no era válido y, por ende, debe dejar de ser eficaz (acto anulable) o no lo fue nunca (acto nulo), este acto debe retirarse del tráfico jurídico sin que por ello la jurisdicción penal se vea impedida de enjuiciar los hechos denunciados. Y sin que ello implique tampoco que sea la jurisdicción penal quien deba conocer de aquellos extremos asociados a cuestiones estrictamente administrativo-tributarias, pues en los delitos contra la Hacienda Pública no es tarea del orden penal revisar la legalidad de la actuación administrativa en todo aquello que no pueda tener relación con la valoración del hecho presuntamente delictivo.

Por último, descartamos también la posibilidad de que los derechos asociados a la LVD prescriban por su falta de ejercicio durante el plazo de cuatro años, por entender que su peculiar relación con la potestad *originaria* de la jurisdicción penal lo impide, salvo que quiera permitirse que la deuda tributaria presente una exigibilidad intermitente, que aparece y desaparece.

En particular, la inactividad de la Administración tributaria, o la falta de actos del contribuyente con virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del ejercicio del derecho a exigir el cobro de la deuda tributaria asociada a esta LVD durante más de cuatro años desde que finalizó el período voluntario de pago, no deberían conducir a la prescripción de este derecho, por la sencilla razón de que, una eventual sentencia condenatoria traería consigo, de nuevo, la exigencia de la misma deuda. Es cierto que, en un caso, como deuda determinada por la Administración en el ejercicio de su potestad claudicante y, en otro, como deuda determinada por la jurisdicción penal en el ejercicio de su potestad originaria, *pero en los dos casos respecto de la misma deuda*. Por lo que la Administración podría verse impedida a recaudar una deuda por prescripción, de la que después se va a ver obligada a hacer lo contrario, esto es, exigir la en virtud de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP y DA 10<sup>º</sup> LGT, o aún más, a adoptar medidas cautelares tendentes a asegurar la deuda que se supone le ha prescrito.

Más paradójico nos resulta aún la situación cuando se estime la inexistencia de delito, en donde la regulación tributaria exige *la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al que se dictó la propuesta de LVD, procediendo en ese caso a la formalización del acta que corresponda* (art. 253.2 LGT). Es decir, que habiéndose producido la prescripción del derecho de cobro asociado a la LVD, si finalmente no hay delito y la jurisdicción penal no declara la inexistencia de hechos o de cuota defraudada, la Administración dictaría un nuevo acto administrativo que permitiría cobrar en vía administrativa *la misma deuda tributaria* que ya prescribió administrativamente.

Es cierto, y lo sabemos, que la anulación de una LVD en el orden contencioso también puede provocar esa intermitencia en la exigibilidad de la deuda, pero en este caso se trata sólo de constatar que el acto administrativo es inválido e ineficaz, y por tanto no es capaz de identificar al deudor ni determinar la cuota defraudada. Sin título, la Administración no puede ejercer sus potestades de autotutela, aun cuando sí podrá seguir adoptando medidas de aseguramiento en el seno del proceso y recaudar cuando se dicte sentencia, por lo que la anulación del acto será en la práctica, y

desde la perspectiva del recurrente, también bastante irrelevante; mientras que en el supuesto de presunta prescripción del ejercicio del derecho al cobro por el transcurso de más de cuatro años, se trata de un derecho resultante de una potestad *claudicante*, por lo que sólo podrá desplazarlo y hacerlo correr el ejercicio de la potestad *originaria*.

Todas estas aristas de la legislación, que exigen o exigirán una toma de posición de los operadores jurídicos, no son sino más que el resultado inevitable de cualquier intento por parte de las distintas ramas del Derecho Administrativo por orillar a la jurisdicción penal ahí donde interfieren ambos órdenes.

Ello conduce a la creación de figuras como la LVD, de carácter y contenido muy práctico, pero de contornos técnicamente imprecisos de por sí, así como de difícil manejo de acuerdo con las categorías e instituciones jurídicas tradicionales; y que, en el caso particular de esta figura, aquellos logros que está destinada a conseguir quizá se podrían haber solventado con una mayor atención en el proceso judicial a las medidas cautelares con la finalidad de disminuir el riesgo recaudatorio inherente a todo delito relacionado con una previa defraudación, y con la asunción definitiva de que la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es deuda tributaria, y en consecuencia se le permita – y se le hubiera permitido- disfrutar de todas las prerrogativas que le pertenecen. Quizás las reticencias a su reconocimiento como tal deuda tributaria son las que han llevado a la legislación a buscar esta solución con la que ahora debemos operar.

### Bibliografía

- BAÑERES DE FRUTOS, M. (2022): “La naturaleza de la Responsabilidad Civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015. Un comentario a la RTEAC 081518-2021 de 17 de febrero de 2022”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, páginas 143 a 167.
- BAÑERES DE FRUTOS, M. (en prensa): “La interrupción de la prescripción por actos anulables en el ámbito tributario. Sobre la eficacia y la invalidez de los actos administrativos en un estado social y democrático de Derecho”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 199.
- BOCANEGRA SIERRA, R. (2005): *La teoría del acto administrativo*. (1ª Ed.), Lustel, Madrid.
- BOCANEGRA SIERRA, R. (2012): *Lecciones sobre el acto administrativo*. (4ª edición), Aranzadi, Navarra.
- CANO CAMPOS, T. (2020): “La presunción de validez de los actos administrativos”, *Revista de estudios de la Administración local y autonómica*, n.º 14, página 9..
- DE CASTRO Y BRAVO, F. (1971): *El negocio jurídico*. (1ª Ed., reimpresión 2016), Civitas, Madrid.
- DÍEZ-PICAZO, L. (2007): *Fundamentos del Derecho Civil patrimonial*. (6ª Ed., Tomo I), Aranzadi.
- ESPEJO POYATO, I. (2013): *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. (1ª Ed.) Marcial Pons.
- FERRAJOLI, L. (2016): *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*. (2ª Edición), Trotta, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. (1986): *Curso de Derecho Administrativo*. (4ª edición reimpresión, Tomo I), Civitas, Madrid.

MUÑOZ MACHADO, S. (2017): *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*. (2.ª ed. Tomo XII) Boletín Oficial del Estado (BOE).

QUINTERO OLIVARES, G. (2017): *Parte General del Derecho Penal*. (4ª ed.), Aranzadi.

ROMANO, S. (2002): *Fragmentos de un diccionario jurídico*. (1ª Ed.), Comares.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (2020): “Proposiciones sobre la teoría y la regulación de la invalidez de los actos administrativos”, *Revista de Administración Pública*, n.º 213, 111-140.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2009): *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*. (1ª Ed.), Atelier.

VILLAR PALASÍ, J. L. y VILLAR EZCURRA, J. L. (1999): *Principios de Derecho Administrativo*. (4ª Edición, Tomo II), Universidad Complutense de Madrid.