

NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2025

ISSN: 1696-0173

Estudios

La administración tributaria polaca a la búsqueda de responsable solidario de deudas fiscales

Javier Lasarte Álvarez

A vueltas con la aplicación y liquidación del nuevo impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco

Daniel Rivadeneira Jiménez - Juan Calvo Vérguez

Suspensión de la ejecución y buena administración tributaria: una lectura integradora de la tutela cautelar judicial a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2025

Raúl C. Cancio

La lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión Europea en el ámbito de las subvenciones financiadas con cargo a los fondos europeos agrícolas

Patricia Díaz Rubio

El ciclo de los residuos urbanos: análisis normativo y opciones de financiación mediante tasas y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias

Jorge Berzosa Alonso de Linaje

Tributación espacial: análisis del Impuesto al Lanzamiento y la Tasa Orbital como soluciones a la basura espacial

Laura Concepción González Calvache

Hacia una fiscalidad ambiental coherente: reinterpretación del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

Marta Gutiérrez Ruano

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La utilización de datos personales de terceras personas diferentes al obligado tributario en el curso de los procedimientos tributarios

José Francisco Sedeño López

Derivación de responsabilidad tributaria y derecho a un proceso equitativo

Virginia Martínez Torres

La discutible doctrina del TJUE sobre la aplicación de la Directiva matriz-filial a la Imposta Regionale sulle Attività Produttive y su afectación a la autonomía fiscal de los Estados miembros de la Unión Europea

Christian Pérez Merino

El destino comercial como presupuesto del valor en aduana en las ventas sucesivas

Montserrat Hermosín Álvarez

Entrega intracomunitaria sin salida física del bien del Estado miembro del proveedor en supuestos de prestación única

Diego González Ortiz

Criterios jurisprudenciales para la delimitación de los elementos de cuantificación de los tributos en materia de haciendas locales

Arturo Aldea Gamarra

Valor de referencia y capacidad económica: ¿camino hacia la inconstitucionalidad? Parece que no

Daniel Santiago Marcos

NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2025

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: <https://doi.org/10.14679/4830>

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Bereijo

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega †

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Irune Suberbiola Garbizu

UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

C. Blasco Delgado

Universidad de Burgos

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eserverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M. Siota Álvarez
Universidad de Vigo

Imposición indirecta estatal

D. González Ortiz
Universitat de València

Hacienda Autónoma y Foral

D. Santiago Marcos
Universitat de Girona

Hacienda Local

Arturo Aldea Gamarra
Universidad de Valladolid

Aduanas

M. Hermosín Álvarez
Universidad Pablo de Olavide

Fiscalidad Internacional

V. Martínez Torres
Universidad de Granada

Fiscalidad Europea

C. Pérez Merino
UDIMA

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Tribuna

Problemas derivados de la compatibilización de los procedimientos contencioso-administrativos y penales en materia de delitos contra la Hacienda Pública..... 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

La administración tributaria polaca a la búsqueda de responsable solidario de deudas fiscales. Comentario de la sentencia del TJUE de 30 de abril de 2025 y referencia a la Sentencia de 20 de mayo de 2025 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo 23

Javier Lasarte Álvarez

*Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

A vueltas con la aplicación y liquidación del nuevo impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco..... 33

Daniel Rivadeneira Jiménez

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura*

Juan Calvo Vérguez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura*

Suspensión de la ejecución y buena administración tributaria: una lectura integradora de la tutela cautelar judicial a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2025 63

Raúl C. Cancio

*Letrado del Tribunal Supremo.
Profesor asociado del Departamento de Derecho Procesal de la UNED*

La lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión Europea en el ámbito de las subvenciones financiadas con cargo a los fondos europeos agrícolas..... 79

Patricia Díaz Rubio

*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Almería*

El ciclo de los residuos urbanos: análisis normativo y opciones de financiación mediante tasas y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias..... 119

Jorge Berzosa Alonso de Linaje

*Doctorando e investigador predoctoral en Derecho Financiero y Tributario
Funcionario de la Junta de Castilla y León*

Tributación espacial: análisis del Impuesto al Lanzamiento y la Tasa Orbital como soluciones a la basura espacial..... 173

Laura Concepción González Calvache

*Doctoranda FPI-Ministerio en el Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

Hacia una fiscalidad ambiental coherente: reinterpretación del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica..... 201

Marta Gutiérrez Ruano

*Doctoranda e investigadora predoctoral en Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya*

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Procedimientos, derechos y garantías

La utilización de datos personales de terceras personas diferentes al obligado tributario en el curso de los procedimientos tributarios. Análisis de la STS núm. 1206/2025, de 29 de septiembre, rec. cas. 5268/2022 237

José Francisco Sedeño López

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero
Universidad de Málaga*

Fiscalidad internacional

Derivación de responsabilidad tributaria y derecho a un proceso equitativo. Comentario a la Sentencia del TEDH (Sección Quinta), Sentencia de 18 de diciembre de 2025, Latorre Atance c. España, núm. 33818/22..... 247

Virginia Martínez Torres

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada, Campus de Melilla*

Fiscalidad europea

La discutible doctrina del TJUE sobre la aplicación de la Directiva matriz-filial a la Imposta Regionale sulle Attività Produttive y su afectación a la autonomía fiscal de los Estados miembros de la Unión Europea: Análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 1 de agosto de 2025 (Banca Mediolanum, C-92/24)..... 257

Christian Pérez Merino

*Profesor Ayudante Doctor en Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

Imposición aduanera

El destino comercial como presupuesto del valor en aduana en las ventas sucesivas. Análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Grupo Massimo Dutti*, (C-500/24), de 30 de octubre de 2025..... 271

Montserrat Hermosín Álvarez

*Letrada del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

Imposición indirecta estatal

Entrega intracomunitaria sin salida física del bien del Estado miembro del proveedor en supuestos de prestación única. Comentario a la sentencia del TJUE de 23 de octubre de 2025 (asunto c-234/24).... 289

Diego González Ortiz

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València*

Hacienda local

Criterios jurisprudenciales para la delimitación de los elementos de cuantificación de los tributos en materia de haciendas locales Comentario a la STS 947/2025, de 11 de julio (Rec. núm. 3176/2023)..... 303

Arturo Aldea Gamarra

*Investigador contratado posdoctoral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid*

Hacienda Autonomía y Local

Valor de referencia y capacidad económica: ¿camino hacia la inconstitucionalidad? Parece que no. Análisis del auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 5 de mayo de 2025 (rec. 385/2024)..... 323

Daniel Santiago Marcos

*Profesor lector de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

Problemas derivados de la compatibilización de los procedimientos contencioso-administrativos y penales en materia de delitos contra la Hacienda Pública

El Informe del Consejo del Poder Judicial, fechado el 26 de enero de 2009, sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica de 2008 por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP) advierte que:

«el deseo de compatibilizar los procedimientos administrativo y judicial penal presenta problemas prácticos de difícil solución. Es evidente que la deuda tributaria que pueda liquidar la Administración Tributaria por su cuenta no puede vincular al órgano judicial, ni siquiera en lo que a la responsabilidad civil derivada de delito se refiere. Esto abre la puerta a una posible duplicidad de deudas por importes distintos decididas por distintos órganos del Estado, en contra de la doctrina constitucional que afirma que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir a la vez para distintos órganos del Estado sin vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que se deduce de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 62/1984, de 21 de mayo; 158/1985, de 26 de noviembre; y 30/1996, de 22 de febrero). Contradicción inútil, por lo demás, porque, finalmente, debería resolverse a favor de la actuación jurisdiccional frente a la administrativa, tal y como asentó muy tempranamente la STC 77/1983, de 3 de octubre.

Aunque las normas penales que, como ésta, desde un principio suscitan serias dudas interpretativas deben ser corregidas antes de su entrada en vigor, para evitar, precisamente, dificultades en su aplicación, no obstante puede hacerse un esfuerzo interpretativo que eluda los anteriores inconvenientes, en el sentido de que la deuda tributaria defraudada pueda reclamarse en la vía administrativa por el procedimiento de apremio, pero una vez haya recaído sentencia condenatoria firme en el orden penal. De modo que, pese a la duplicidad de los procedimientos administrativo y penal, podría interpretarse que el artículo 305.5 se refiere a la reclamación administrativa de la deuda fiscal tras finalizar el procedimiento penal. Según esta posible interpretación, una vez establecida por la jurisdicción penal la condena comprensiva de la pena de multa, así como el importe de la cuota defraudada y la cuantía de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, la jurisdicción penal se vería descargada de la labor puramente recaudatoria que se instrumentaría a través del procedimiento administrativo recaudatorio de apremio por parte de la Administración tributaria.

Esta interpretación evitaría los problemas de culpabilidad y de presunción de inocencia indicados anteriormente, que derivarían de la compatibilidad temporal de ambas vías procedimentales. Pero, en cambio, presentaría otros inconvenientes de difícil solución. Desde el punto de vista técnico y práctico, carece de sentido el posible recurso al procedimiento administrativo de apremio para recaudar la deuda tributaria que integra la

responsabilidad civil derivada de delito, con los intereses de demora e incluso la pena de multa, ya que la sentencia firme dictada por la jurisdicción penal constituye un título ejecutivo que es igualmente ejecutable de forma sumaria en el correspondiente procedimiento de ejecución de sentencia, con la misma o mayor celeridad que el procedimiento administrativo de apremio. En segundo lugar, atribuir a un procedimiento administrativo la facultad de cobrar la multa impuesta en la sentencia penal resultaría contrario a la competencia para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, que atribuyen en exclusiva a los Juzgados y Tribunales los artículos 990 de la LECrim y 117.3 de la Constitución. Por consiguiente, la previsión del artículo 305.5 resulta en todo caso confusa, ya que no permite aclarar si pretende una duplicidad de los procedimientos administrativo y penal durante la instrucción penal, con los graves problemas que ello generaría, o bien la reserva del procedimiento administrativo de apremio tras la finalización del procedimiento penal, en cuyo caso existen otros serios problemas que dificil solución».

Como bien se sabe, hasta tres años más tarde no se plasmó en nuestro ordenamiento dicha reforma a través 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. Se introdujo un nuevo apartado, el 5, en el artículo 305 del CP que permite a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Ese apartado tenía, y tiene, la siguiente redacción:

«5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

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

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

Esta reforma, de tanto calado, necesitaba de otras reformas, reformas que se demoraron casi tres años, exactamente, hasta la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se acaban de cumplir 10 años de su entrada en vigor.

No era suficiente con esta modificación "tributaria", eran precisas otras modificaciones "no tributarias", que también se hicieron, incluyendo en dicha Ley modificaciones de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Problemas derivados de la compatibilización de los procedimientos contencioso-administrativos y penales en materia de delitos contra la Hacienda Pública (Isaac Merino Jara)

Todo lo que rodea a los delitos contra la Hacienda Pública es complejo. La reforma a la que nos venimos refiriendo agrava la complejidad. No es tarea fácil, ni para el “juez penal” ni para el “juez contencioso”, enfrentarse a los problemas que suscita la nueva regulación de esta materia.

Un repaso, necesariamente puntual, de la problemática que dicha regulación suscita nos confirma la idea que esa materia es un semillero de problemas. Muchas cosas no están claras. Parece útil, por eso, dar cuenta de algunas resoluciones judiciales, a título de ejemplo.

- Reclamación económica administrativa presentada por una mercantil contra la denegación del reembolso de los costes de una garantía constituida en un procedimiento penal por un posible delito contra la Hacienda Pública. ATS, de 14 de enero de 2026, rec. cas. 9405/2024.

La STSJ Andalucía (sede de Granada) de 24 de septiembre de 2024, rec. 505/2021, declara:

«QUINTO.- [...] la medida cautelar adoptada por la AEAT el día 29 de mayo de 2013 lo fue al amparo del artículo 81.8 de la LGT, que dispone, en la redacción vigente en el momento en que se dicta la actuación administrativa, redacción casi igual a la actual a estos efectos, que: “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, 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.”

Y tal medida cautelar, como se ha señalado, fue ratificada por la Autoridad Judicial, que la convirtió, por tanto, en medida jurisdiccional.

Como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 9 de octubre de 2019, recurso 188/2018, la Administración tributaria tiene por ley reconocida la potestad de adoptar medidas cautelares en defensa de créditos tributarios. Cuando el fraude fiscal excede determinados límites y corresponde dar traslado del asunto a la jurisdicción penal por comisión de un ilícito penal, se arbitra un sistema en el que se mantienen en primera instancia las potestades de autotutela administrativa, pero sujetas a la ratificación de las medidas acordadas por el órgano judicial competente para la instrucción de la causa penal.

La existencia de estas potestades administrativas no es contraria al derecho a la tutela judicial efectiva, según reiterados pronunciamientos del Tribunal Constitucional, siempre que se permita una revisión judicial efectiva en relación a los acuerdos adoptados. Esta revisión judicial es contemplada en la norma, que señala como competente para la ratificación o levantamiento de las medidas al juez penal.

Pero en todo caso tales medidas cautelares se insertan en un proceso penal, y son adoptadas y consideradas como medidas cautelares reales jurisdiccionales, y así se deduce del propio artículo 81.8 de la LGT.

En definitiva, este es un asunto resuelto ante la jurisdicción penal, por lo que la desestimación de los recursos administrativos frente a la solicitud de pago de intereses legales es una decisión que debe ser confirmada, pues así lo exige el precepto citado y los pronunciamientos judiciales en casos similares (véase la Sentencia de 26 de marzo de 2018 de la Audiencia Nacional, recurso nº 711/2016, la sentencia de 18 de abril de 2016 del TSJ de Madrid, o la Sentencia de 17 de enero de 2018 del TSJ de Cataluña, recurso 48/2015).

SEXTO. -La demanda pretende (folio 10 de la demanda) que la Agencia Tributaria responda por el coste económico de las medidas adoptadas para garantizar el cobro de las responsabilidades pecuniarias derivadas del proceso penal al menos reembolsando el interés legal "por aplicación analógica del artículo 33 de la LGT".

Pero en el ámbito tributario en que nos movemos el artículo 14 de la LGT bajo la rúbrica de "prohibición de la analogía" dispone que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales", lo que excluye que pueda aplicarse de forma analógica el artículo 33 de la LGT a este caso concreto, ya que el artículo 33 de la LGT, desarrollado por el artículo 72 del RD 520/2005, se refiere a un supuesto de hecho distinto en el que no hay intervención de un órgano penal, sino un acto administrativo que no existe en este proceso.

Es decir, puesto que el embargo acordado respecto de Mayfo SL fue una medida cautelar penal, no resulta de aplicación el artículo 33 de la LGT, ni puede ser aplicado analógicamente, ya que las medidas cautelares penales quedan sujetas a un régimen distinto, que excluye por completo el pretendido en la demanda».

En cambio, la sentencia dictada por la STSJ Andalucía (sede de Málaga) de 26 de julio de 2023, rec. 789/2020, concluye:

«TERCERO. [...] «si bien el párrafo segundo del artículo 31 de la Ley General Tributaria (concebido para las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, que, se insiste, no es el supuesto ante el que nos hallamos) contempla expresamente que la Administración Tributaria habrá de abonar el interés de demora regulado en el artículo 26 una vez transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo –y, en todo caso, el plazo de seis meses– sin que se ordenase el pago de la devolución, si ello es "por causa imputable a la Administración Tributaria"; no existía previsión similar en el correlativo párrafo segundo del artículo 32 (que es el aplicable a este supuesto), conforme al cual la Administración tributaria abonaría el interés de demora regulado en el artículo 26 "desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución". La única prevención que se adicionaba y que permitiría excluir el devengo de intereses durante ciertos periodos era la de las "dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado", dilaciones que, claramente, no resultan apreciables en este supuesto (pues la medida cautelar se adopta –ya por la Administración Tributaria, ya por el Juzgado de Instrucción– por causas totalmente ajenas a su voluntad) no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.

Es cierto que con la actual redacción del precitado párrafo segundo del artículo 32 (fruto de la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, mediante la que se aprobaron medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego) se añade una previsión similar a la ya reflejada en el párrafo segundo del artículo 31, al contemplarse que "a efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración". Sin embargo, esta redacción no es aplicable racione temporis a este supuesto, al entrar en vigor la Ley 11/2021 en fecha muy posterior la de dictado del acto originariamente impugnado (e incluso del que es objeto del presente recurso). Consecuentemente, la reflexión acerca de si el retraso en el pago de la cantidad debida a consecuencia de la medida cautelar adoptada al amparo del artículo 81.8 de la Ley General Tributaria resulta imputable, tras su conversión en jurisdiccional, a la Administración Tributaria (o, por el contrario, al Juzgado de Instrucción que así lo ordena) no resulta relevante, al deber calcularse los intereses

Problemas derivados de la compatibilización de los procedimientos contencioso-administrativos y penales en materia de delitos contra la Hacienda Pública (Isaac Merino Jara)

de demora desde la fecha en que se realizó el ingreso y hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución (de acuerdo con lo dispuesto en el precepto realmente aplicable). Ello nos conduce a la íntegra estimación del recurso contencioso-administrativo previamente anunciada.»

Pues bien, dado que la cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos órganos jurisdiccionales (art. 88.2.a) LJCA y considerando que la cuestión tiene interés casacional, el Tribunal Supremo ha acordado:

Admitir el recurso de casación 9405/2024, preparado contra la sentencia de 24 de septiembre de 2024, dictada en el recurso 505/2021, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada.

Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«Determinar si cuando un contribuyente efectúa el ingreso de una deuda tributaria como consecuencia de una medida cautelar adoptada al amparo del artículo 81.9 de la Ley General Tributaria que posteriormente es ratificada por el órgano judicial penal, en el caso de que finalmente se determine la inexistencia de delito fiscal y, en consecuencia, la improcedencia del ingreso realizado en aplicación de la medida cautelar, procede o no el abono de intereses de demora o de interés legal al contribuyente.

Identificar como normas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 33 y 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

- Solicitud de medida cautelar de paralización de las actuaciones encaminadas al cobro de la deuda liquidada presentada en el Juzgado de Instrucción. STSJ Andalucía (sede de Granada), 616/2025, de 25 de febrero, rec. 1450/2021.

«QUINTO. El principal argumento de la resolución impugnada es que a la fecha en que se dicta la providencia de apremio y se notifica a la mercantil no se había adoptado ninguna decisión por parte del órgano judicial favorable a la suspensión solicitada. Así lo expresa el TEARA en su último fundamento de derecho cuando señala: “no constando en el presente caso que a la fecha de dictado y notificación de la providencia de apremio aquí impugnada se hubiese adoptado por el Juzgado de Instrucción nº 4 de Almería competente para ello una decisión favorable a la solicitud planteada con ofrecimiento de garantías por la interesada, la citada providencia de apremio ha de considerarse ajustada a Derecho y debe ser confirmada”.

Este razonamiento, aún siendo formalmente correcto, no tiene en cuenta que el Juzgado de Instrucción número 4 de Almería no resolvió en plazo la solicitud de suspensión presentada dentro del periodo voluntario de pago, ya que a la solicitud formulada el día 19 de marzo de 2019 se le dio respuesta mediante Auto de fecha 21 de diciembre de 2020, esto es, con posterioridad al plazo de 10 días legalmente establecido. Así, señala el apartado segundo del artículo 621 bis de la LECRIM que “solicitada la suspensión de la ejecución del acto de liquidación, el Juez o Tribunal, previa audiencia por el plazo de diez días al Ministerio Fiscal y a la Administración perjudicada, resolverá mediante auto, en el plazo de diez días, si accede a la suspensión solicitada”, por lo que es claro que se excedió, ampliamente, el plazo máximo establecido.

Igualmente, el TEARA no tiene en cuenta el tenor literal del apartado primero del artículo 621 ter de la LECRIM cuando dispone que: “La suspensión producirá efectos desde que, dictado el auto a que se refiere el artículo anterior, resulte constituida debidamente la garantía correspondiente conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en cuyo caso

se entenderán retrotraídos sus efectos al momento de su solicitud, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo”.

Es decir, la regla general es que los efectos de la suspensión se producirán desde la fecha de la solicitud de suspensión una vez que se constituya debidamente la garantía o caución exigida, con las excepciones o matizaciones que se establecen en los demás apartados del artículo 621 ter de la LECRIM que no resultan de aplicación a este caso concreto. Consta en el procedimiento que la garantía quedó válidamente constituida el día 8 de marzo de 2021, cuando se dicta por el Juzgado de Instrucción número 4 de Almería un Auto de esa fecha en que así se declara.

Por tanto, del tenor literal del artículo 621 ter se desprende que los efectos de la suspensión se deben retrotraer al momento de la solicitud de la misma al haber sido constituida válidamente la garantía, solicitud de suspensión que fue formulada el día 19 de marzo de 2019, esto es, dentro del plazo de pago voluntario, lo que implica que sí concurre la causa prevista en el artículo 167.3 letra b) relativa a la “solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación”.

Igualmente, una interpretación teleológica o finalista de la norma, más allá de la interpretación literal, nos llevan a la misma conclusión, puesto que lo que se pretende con la reforma operada por la Ley 34/2015 es la continuidad del procedimiento administrativo de cobro de la deuda mientras que se tramita el procedimiento penal, pero supeditando el procedimiento administrativo, en todo caso, a lo que se decida en el proceso penal, dada la preeminencia del órgano judicial sobre el órgano administrativo, así como la preeminencia del proceso penal sobre los demás procesos judiciales.

Es decir, lo que pretende la norma es que quede garantizado el cobro de la deuda, evitando que la tramitación del proceso penal pueda suponer la descapitalización del obligado tributario, pero en ningún caso esa acción de recaudación tributaria implica desconocer los efectos y la primacía de lo decidido por el órgano judicial.

Cuestión distinta habría sido que no se hubiera adoptado la medida cautelar por el Juzgado de Instrucción, o que, una vez acordada, no se hubiera prestado garantía suficiente, pero, como se ha expuesto, el Juzgado de Instrucción dictó Auto acordando la suspensión, y, posteriormente, dictó Auto declarando que las garantías o caución prestadas eran bastantes.

En definitiva, procede la estimación del recurso y la anulación de la providencia de apremio al concurrir la causa prevista en el artículo 167.3.b), ya que fue solicitada ante el órgano judicial (Juzgado de Instrucción nº4) en periodo voluntario la suspensión de la liquidación, fue concedida la suspensión por Auto de fecha 21 de diciembre de 2020 y declarada bastante la caución mediante Auto de 8 de marzo de 2021, por lo que los efectos de la suspensión se retrotraen al momento de la solicitud de la misma.»

- Suspensión del procedimiento de investigación tributario cuando se inicia el procedimiento penal. AAP Las Palmas, de 1 de febrero de 2024, rec. 30/2024.

«SEGUNDO. [...] Una vez suprimida la obligación de abstenerse de seguir el procedimiento administrativo cuando existan indicios de delito fiscal y la suspensión del mismo contenida en el antiguo artículo 180.1 de la L.G.T. 2003 la regla general será la práctica de una liquidación administrativa y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria así cuantificada, sin perjuicio de que en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado de acuerdo con la posibilidad ofrecida por la norma penal, por mantener la paralización de las actuaciones sin practicar liquidación en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

Según el artículo 250 L.G.T. 2003, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, continuará con la tramitación del procedimiento administrativo de acuerdo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjui-

Problemas derivados de la compatibilización de los procedimientos contencioso-administrativos y penales en materia de delitos contra la Hacienda Pública (Isaac Merino Jara)

cio de que además se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

La Administración procederá a dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes si se diera el caso, aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, de aquellos otros que no estén vinculados con dicho delito. La liquidación administrativa vinculada con el delito tendrá en todo caso carácter provisional (art. 101.4c L.G.T. 2003) y se ajustará a lo establecido en el Título VI de la L.G.T., pero frente a ella no procederá recurso o reclamación en vía administrativa ni tampoco en vía jurisdiccional contencioso-administrativa, sin perjuicio del ajuste de la cuota que pueda proceder con arreglo a lo que se determine finalmente en el proceso penal, y la oposición frente a algunas actuaciones recaudatorias. Sin embargo, la liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según el Capítulo IV del Título III de la L.G.T. relativo a las actuaciones y procedimiento de inspección, y se sujetará al régimen de revisión establecido en el Título V sobre revisión en vía administrativa y luego jurisdiccional.

En cuanto al procedimiento sancionador, la Administración se abstendrá de iniciarlo o en su caso continuarlo respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito (non bis in idem). Si ya se hubiera iniciado el procedimiento sancionador y no hubiera finalizado aún, dicha conclusión se entenderá producida desde el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos, pero de no haberse apreciado la existencia de delito la Administración podrá iniciar si procede un nuevo procedimiento sancionador con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados».

- Suspensión de la ejecutividad de la liquidación vinculada a delito. AAP Tarra-gona, a 3 de febrero de 2023, rec. 595/2022.

«SEGUNDO. [...] la ejecutividad de la deuda tributaria vinculada a un presunto delito con la Hacienda Pública conforme a la liquidación provisional realizada por la propia Administración constituye la norma general sin perjuicio de las eventuales posibilidades de suspensión de dicha Liquidación que, más allá de las previstas en el art. 251 de la Ley General Tributaria y que no concurrirían al presente supuesto, pasarán necesariamente por la constitución por parte del investigado de aquellas garantías que sean aceptadas como suficientes por el juez instructor de conformidad con lo previsto en los arts. 621 bis 2 y 3 LECrim, salvo que se apreciare, y así se razonare, que en caso de no poder prestar garantía, en todo o en parte, la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación, como dispone el apartado 6 del art. 621 bis LECrim.

De este modo, quien solicita la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria habrá de ser quien justifique, salvo los supuestos de apreciación de oficio, bien la suficiencia de los bienes dados en garantía o, en caso de carecer de los mismos, que la ejecución pueda causar daños irreparables o de imposible reparación. Este es el sistema legal vigente, al que se hayan sujetos jueces y tribunales en virtud del principio de legalidad (art. 117.1 de la Constitución Española y art. 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

Es decir, la regla general es la recaudación y cobro de dicha deuda tributaria y la excepción será la suspensión de tales actuaciones de la AEAT a partir del ofrecimiento y adopción de garantías bastantes o, en su caso, la apreciación de daños de imposible o muy difícil reparación en caso de no poder prestar garantía en todo en parte.

Así, respecto de la ejecutividad de la Liquidación Vinculada a Delito que se dictó en fecha de 21 de julio de 2016, cabe indicar que la deuda tributaria exigida por la administración asciende al importe de 667.476,56 euros.

En cuanto a la suspensión interesada, el auto de fecha de 9 de mayo de 2022 dictado por el órgano instructor, razona que el Sr. Lázaro no acompañará propuesta de garantía alguna a tales efectos, omitiéndose cualquier referencia al mismo y sin que se haya acreditado, más allá de su mención, qué daños de imposible o muy difícil reparación podrían resultar a los efectos de dispensar total o parcialmente de prestar tal garantía.

Respecto de este punto, el recurrente vendría a razonar en su recurso que el mismo se vería imposibilitado de prestar garantía alguna, dados los embargos trabados por la Agencia Tributaria –ya que, en caso de estimarse pertinente la necesidad de prestar garantía alguna, entiende que procedería el alzamiento las medidas cautelares adoptadas por la Administración Tributaria–, razonando que la no suspensión de la liquidación vinculada a delito determinará que la situación personal, familiar y económica del Sr. Lázaro sufra unos daños que pueden devenir irreparables, por cuanto el investigado podría perder su trabajo, ante el embargo de su nómina y demás prestaciones retributivas, provocando que no pueda hacer frente a las cargas correspondientes respecto del resto de su patrimonio mobiliario e inmobiliario, así como a sus cargas familiares, entrando en una situación de insolvencia provocada por una deuda que no es suya ni de ninguna empresa suya.

A la luz de los preceptos normativos expuestos, el análisis de la pretensión de la representación recurrente conlleva su desestimación, con razón en los mismos argumentos expuestos en las resoluciones apeladas en las que se razona la falta de ofrecimiento de garantía y de acreditación de un perjuicio de imposible o muy difícil reparación a los efectos de acordar la dispensa total o parcial de garantías. En tal sentido, cabe indicar lo siguiente:

1) La suspensión se interesa en el seno de un procedimiento penal, lo que supone que, provisionalmente, existen indicios de la comisión de uno o varios delitos contra la Hacienda Pública. A los efectos del art. 305.5 CP y normativa asociada, basta con constatar este dato, sin necesidad de analizar la entidad de los indicios de criminalidad. A mayor abundamiento, cabe añadir que se habría dictado Auto de Procedimiento Abreviado en la presente causa, habiendo sido recurrido dicha resolución que, en cualquier caso, haría evidente el avanzado estado de instrucción de la causa y la apreciación por la jueza a quo de indicios de criminalidad sin perjuicio de lo que pueda resultar de dicha apelación o de la propia causa, como igualmente prevé el art. 305 CP.

2) En relación con la inexistencia de patrimonio a los efectos de prestar garantía alguna, razonando el recurrente la imposible prestación de garantía con base en la adopción de medidas cautelares por la Agencia Tributaria a los efectos de garantizar el cobro, y los eventuales perjuicios irreparables o de imposible reparación, cabe señalar lo siguiente:

Dichos perjuicios irreparables o de muy difícil reparación no quedarán debidamente justificados por el recurrente. En tal sentido, tratándose de una ejecución económica, la reparación sería factible mediante el reintegro del importe total objeto de ejecución.

Así, no se acreditan riesgos de pérdida de proyectos empresariales, pérdida de puesto de trabajo –tan solo alegado– u otros supuestos en los que el perjuicio de la ejecución no pueda ser compensado monetariamente.

No consta documentación aportada por el Sr. Lázaro, como expone la representación de la Agencia Tributaria en sus informes, de los supuestos daños irreparables en su situación personal, familiar y económica, apreciándose una falta de concordancia entre las manifestaciones del recurrente y la situación patrimonial real observada en las Bases de Datos de la AEAT. Y ello por cuanto ni su nómina es la única fuente de ingresos familiares ni se expone ni acredita la razón por la que podría ponerse en riesgo su relación laboral que no afectaría al pagador de las rentas –debiendo añadir el carácter inembargable del sueldo en los términos y cuantías del art. 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil–.

Por todo ello, no se acreditarán ni observarán razones suficientemente caracterizadas y acreditadas que permitan justificar la existencia de un perjuicio de imposible o muy

Problemas derivados de la compatibilización de los procedimientos contencioso-administrativos y penales en materia de delitos contra la Hacienda Pública (Isaac Merino Jara)

difícil reparación, sin que, al mismo tiempo, se hayan ofrecido garantías suficientes a los efectos de acordar la suspensión de la ejecución de la Liquidación Vinculada a Delito. En consecuencia, procederá la desestimación del recurso interpuesto respecto de la suspensión de la Liquidación Vinculada a Delito».

Isaac Merino Jara

Director

