

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia n.º 277/2025 de 17 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 3404/2024****SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Desarrollo de las actuaciones inspectoras. Liquidación vinculada a delito.** *Naturaleza y efectos del acto administrativo que finaliza el procedimiento ordinario de inspección y acuerda la liquidación vinculada a delito.* El objeto del proceso de instancia era la resolución sobre liquidación provisional vinculada a delito contra la Hacienda Pública, por participación simulada de entidades con ocultación del verdadero sujeto pasivo. La cuestión litigiosa versaba sobre la información que en materia de recursos procedentes contra la liquidación se indicaban en ella, referida a que no era susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa. La parte recurrente denunciaba la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva debido a la imposibilidad de recurrir la liquidación. La Sala ya se ha pronunciado sobre la cuestión planteada y remitiéndose a su jurisprudencia (Vid., STS de 2 de febrero de 2023 recurso n.º 5225/2020) afirma que hay tutela judicial en la vertiente de acceso a la justicia, ya sea ante el orden penal -si trae su causa en una liquidación vinculada a delito- o bien contencioso-administrativa, si se trata de aquellos hechos separables, o si no recae condena penal por causa distinta a la inexistencia de obligación tributaria. Por tanto, y conforme al art. 93.1 LJCA, a efectos del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción, se declara que el régimen de las liquidaciones vinculadas a delito no vulneran ese derecho fundamental respecto de la prohibición de ser revisadas en vía administrativa, económico-administrativa luego, en consecuencia, por la jurisdicción contencioso-administrativa, pues por razón de su posición instrumental respecto de una causa penal en el curso de la cual se podrá controlar la conformidad a Derecho de esas liquidaciones. La sentencia impugnada coincide con el parecer de la Sala y conviene recordar que no cabe plantear un recurso de casación a modo de consulta o dictamen, ni el juicio casacional es una suerte de parecer académico, que es lo que hace la recurrente. Nuestro juicio casacional se hace en relación con un supuesto concreto, que precisa que se fije doctrina jurisprudencial que lleva, o bien a confirmar la sentencia impugnada, o a casarla y anularla, en cuyo caso esta Sala resuelve el litigio. Ligando lo planteado en la primera instancia con el recurso de casación, tenemos que no se atacó administrativamente la liquidación vinculada a delito, para promover ya un recurso jurisdiccional contra la previsible inadmisión de su recurso o reclamación; tampoco se atacó la liquidación en cuanto a los hechos comprobados ni respecto de lo que se denomina "controversia subyacente" que silencia, esto es, los hechos que han provocado la liquidación vinculada al delito, todo ello en relación a una eventual indefensión pues se ignora qué ha sido de la causa penal. Todo ese silencio lleva a que el recurso carezca de fundamento para plantear -como sugiere la recurrente- una cuestión de inconstitucionalidad, pues se ignora en qué medida dependería el fallo de esta sentencia de la constitucionalidad del art. 254.1 de la LGT o de la disposición adicional décima de la LJCA. Otro tanto ocurre con la cuestión prejudicial, pues el recurrente la sugiere sin fundamento y, para forzar tal pretensión, relaciona la infracción del art. 47 de la CDFUE con las libertades de establecimiento y libre circulación de capitales, sin que se sepa a qué se refiere ni en qué consiste esa "controversia subyacente" a la que alude en su recurso y de la que no se tiene noticia en autos.»

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

Síguenos en...



ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO  
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA  
MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA  
JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ  
FRANCISCO JOSE SOSPEDRA NAVAS  
MARIA ALICIA MILLAN HERRANDIS

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Cuarta****Sentencia núm. 277/2025**

Fecha de sentencia: 17/03/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3404/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/03/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

Transcrito por: MMC

Nota:

R. CASACION núm.: 3404/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Cuarta****Sentencia núm. 277/2025**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Francisco José Sospedra Navas

D.ª María Alicia Millán Herrandis

En Madrid, a 17 de marzo de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº. 3404/2024, interpuesto por el procurador de los Tribunales don Manuel Sánchez Puelles González Carvajal, en nombre y representación de CVC European Equity Partners V (E), L.P., asistido del letrado don Ángel García Ruíz, contra la sentencia de 13 de febrero de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de apelación nº 4/2023, interpuesto, a su vez, contra la sentencia de 28 de julio de 2023, dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 3, en el recurso especial para la protección de los derechos fundamentales nº 3/2023, frente a la resolución de 29 de marzo de 2023 de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, sobre liquidación provisional vinculada a delito contra la Hacienda Pública, por participación simulada de entidades con ocultación del verdadero sujeto pasivo, con una cuota defraudada de 8.933.480,94 euros por ganancia patrimonial y de rendimiento de capital mobiliario, intereses de demora de 1.996.571,80 euros y deuda resultante de 10.930.052,74 euros.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha comparecido el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-El Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 3 dictó sentencia el 28 de julio de 2023 en el recurso especial para la protección de los derechos fundamentales nº 3/2023, interpuesto por la representación procesal de CVC European Equity Partners V (E), L.P., contra la resolución de 29 de marzo de 2023 de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes

Síguenos en...



Contribuyentes de la AEAT, sobre liquidación provisional vinculada a delito contra la Hacienda Pública, por participación simulada de entidades con ocultación del verdadero sujeto pasivo.

En el citado recurso contencioso-administrativo, el fallo de la sentencia es el siguiente: «Desestimo recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por CVC EUROPEAN EQUITY PARTNERS V, (E) L. P. representado por el procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal y asistido del letrado D. Ángel García Ruiz y , declaro que la resolución impugnada- de 29 de marzo de 2023, dictada por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, sobre liquidación provisional vinculada a delito contra la Hacienda Pública, por participación simulada de entidades con ocultación del verdadero sujeto Pasivo, Con una cuota defraudada de 8.933.480, 94 euros por ganancia patrimonial y de rendimiento de capital mobiliario, intereses de demora. de 1.996.571,80 euros y deuda resultante de 10.930.052,74 euros-, no índice negativamente en el contenido constitucional del derecho a. la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE en conexión con el juez ordinario predeterminado por la Ley, en consecuencia, esta perspectiva constitucional, sostengo su plena validez y eficacia con imposición de costas a la parte recurrente.»

**SEGUNDO.**-Ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se siguió el recurso de apelación nº. 4/2023, interpuesto por la representación procesal de CVC European Equity Partners V (E), L.P. contra la citada sentencia de 28 de julio de 2023.

En el citado recurso de apelación, se dictó sentencia el 13 de febrero de 2024, cuyo fallo es el siguiente: « Desestimar el recurso de apelación 4/2023 interpuesto por la representación procesal de la mercantil CVC EUROPEAN EQUITY PARTNERS V contra la sentencia de fecha 28 de julio de 2023, dictada el Juzgado Central de lo Contencioso-administrativo nº 12 en el Procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona 3/2023, que confirmamos. Con imposición de costas a la parte apelante.»

**TERCERO.**-Contra esta sentencia preparó recurso de casación la representación procesal de CVC European Equity Partners V (E), L.P. y la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional lo tuvo por preparado, por lo que se elevaron los autos y el expediente administrativo a este Tribunal, ante el que la parte recurrente interpuso el citado recurso de casación.

**CUARTO.**-Mediante auto dictado por la Sección Primera de esta Sala de 10 de Julio de 2024, se acordó admitir a trámite el recurso de casación preparado por la representación procesal de CVC European Equity Partners V (E), L.P. en estos términos:

«1.º) Admitir el recurso de casación preparado por la representación procesal de CVC EUROPEAN EQUITY PARTNERS V (D), L.P. contra la sentencia de 13 de febrero de 2024, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en recurso de apelación 04/2023, en recurso para la protección de derechos fundamentales.

2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar la naturaleza y efectos del acto administrativo que finaliza el procedimiento ordinario de inspección y acuerda la liquidación vinculada a delito regulado en el artículo 254.1 de la Ley General Tributaria.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, las contenidas en los artículos 254 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 24 de la Constitución.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.»

**QUINTO.**-En el escrito de interposición del recurso, presentado el 31 de julio de 2024, la parte recurrente solicitó:

«dicte Sentencia por la que, estimando el recurso:

a) acuerde casar totalmente la Sentencia impugnada y estime el recurso de apelación 4/2023, así como el recurso contencioso-administrativo nº 3/2023;

b) declare que la imposibilidad de interponer recurso administrativo frente al acto administrativo de LVD que ha puesto fin al procedimiento inspector, ha vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de mi representada (consagrado tanto en el art. 24 CE, como en el art. 47 CDFUE) y, por tanto, acuerde el restablecimiento del derecho fundamental vulnerado, anulando

dicho acto administrativo de LVD, de conformidad con lo previsto en los arts. 114.2 y 121.2 LJCA.»

**SEXTO.**-Conferido trámite de oposición mediante providencia de 2 de octubre de 2024, la Administración General del Estado presentó escrito el 6 de marzo de 2024 solicitando: «su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.»

Por el Ministerio Fiscal se presentó escrito el 5 de noviembre de 2024 solicitando: «proceda a dictar sentencia por la que se lleve a cabo la **DESESTIMACIÓN** del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de CVC EUROPEAN EQUITY PARTNERS V (E), L. P., contra la Sentencia, de 13 de febrero de 2024 y dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de apelación Nº 4 / 2023, interpuesto a su vez contra la Sentencia, de 28 de julio de 2023 y del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo Nº 12, en el recurso contencioso-administrativo seguido como *procedimiento especial de protección de derechos fundamentales* Nº 3 / 2023 ; fijando la jurisprudencia que resulte de los términos de este escrito y acordando, en cuanto a las costas del recurso de casación, que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.»

**SÉPTIMO.**-Mediante providencia de 17 de enero de 2025, se señaló para la deliberación y fallo del presente recurso el 4 de marzo de 2025, fecha en la que tuvieron lugar. Entregada la sentencia por el magistrado ponente el 13 de marzo de 2025.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**-La representación procesal de CVC European Equity Partners V (E), L.P., recurre en casación la sentencia de 13 de febrero de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación n.º 4/2023.

En esa sentencia se desestimó el recurso de apelación que la citada parte dedujo frente a la sentencia de 28 de julio de 2023, dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 en el recurso especial para la protección de los derechos fundamentales n.º 3/2023.

El objeto del proceso de instancia era la resolución de 29 de marzo de 2023, de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, sobre liquidación provisional vinculada a delito contra la Hacienda Pública, por participación simulada de entidades con ocultación del verdadero sujeto pasivo, con una cuota defraudada de 8.933.480,94 euros por ganancia patrimonial y de rendimiento de capital mobiliario, intereses de demora de 1.996.571,80 euros y deuda resultante de 10.930.052,74 euros.

1.- La cuestión litigiosa versaba sobre la información que en materia de recursos procedentes contra la liquidación se indicaban en ella, referida a que no era susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa. La parte recurrente denunciaba la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española (CE) en conexión con el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley del artículo 24.2 de la CE.

2.- La sentencia del Juzgado Central rechaza la inadmisibilidad por incompetencia jurisdiccional planteada por la Administración del Estado con base en la disposición adicional decimoprimeras de la Ley jurisdiccional 29/1998 (LJCA) y llega a la desestimación del recurso, empleando los siguientes argumentos.

Afirma que la imposibilidad de interponer recurso es conforme a Derecho pues trae causa de la previsión que contiene el artículo 254.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y que, en todo caso, la instrucción sobre los recursos en las resoluciones administrativas es meramente informativa. Por ello, si la demandante consideraba constitucionalmente errónea tal instrucción sobre la imposibilidad de recurrir la liquidación, nada le impedía interponer el recurso o reclamación administrativo que considerase viable, y solo en el caso de que el recurso jurisdiccional hubiera sido inadmitido se habría vulnerado su derecho a la tutela judicial.

Tras hacer una exposición sobre el ámbito del proceso especial de protección de derechos fundamentales y el derecho a la tutela judicial efectiva, con cita de resoluciones de otros órganos judiciales, termina negando la vulneración de derechos fundamentales invocada. Dice al respecto:

(i) Derecho a la tutela judicial efectiva: "Se considera que no existe vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente funcional de acceso a jurisdicción, pues los juzgados y tribunales de la jurisdicción penal pueden y deben examinar, bien a petición de interesado o

incluso oficio, las posibles irregularidades y vulneraciones del derecho de defensa que expone haber sido cometidas en el procedimiento administrativo que da origen a la resolución recurrida." Conforme a la normativa constitucional y legal y a la doctrina constitucional: "no existe reserva exclusiva de los juzgados y tribunales jurisdicción contencioso administrativa para conocer sobre las posibles irregularidades y vulneraciones del derecho de defensa que denuncia haber sido cometidas en el procedimiento administrativo que da origen a la resolución recurrida, ello por que las cuestiones litigiosas relativas al control de la actividad administrativa de las Administraciones Públicas forman parte del contenido de la potestad jurisdiccional de los órganos judiciales adscritos a cada una de las jurisdicciones, conforme resulten concretados y perfiladas las competencias enunciadas en el artículo 9 LOPJ por las diferentes leyes con contenido procesal." (ii) Derecho al juez ordinario predeterminado por la ley: "Se considera que no existe vulneración del derecho al juez predeterminado por la ley, pues la competencia para conocer de cuantas cuestiones litigiosas se puedan plantear en relación con las posibles irregularidades que pudieran haber sido cometidas en el procedimiento administrativo que da origen a la resolución recurrida de liquidación provisional vinculada a delito, se encuentra atribuida a los órganos judiciales del orden penal, de modo expreso, general y anterior, por el art. 254 LGT y la D.F 10 LJCA."

3.- La sentencia de apelación confirma ese pronunciamiento. Concluye que es evidente que no se puede hablar en el presente caso de la vulneración de tal derecho fundamental en tanto que el conocimiento por la jurisdicción penal de la impugnación de la liquidación vinculada al delito establecida en el artículo 254.1 de la LGT estaba prevista con antelación al dictado de la misma. Añade que la parte actora tiene el derecho y la posibilidad de plantear todas las alegaciones e interesar la práctica de todas las pruebas que estime pertinentes para demostrar que no ha cometido ningún delito contra la Hacienda Pública, con la única limitación que dichas pruebas se estimen pertinentes en relación con el objeto del proceso.

**SEGUNDO.-**El auto de 10 de julio de 2024 dictado por la Sección Primera de esta acordó admitir a trámite el recurso de casación preparado por la representación procesal de CVC European Equity Partners V (E), L.P. fijando como cuestión de interés casacional "determinar la naturaleza y efectos del acto administrativo que finaliza el procedimiento ordinario de inspección y acuerda la liquidación vinculada a delito regulado en el artículo 254.1 de la Ley General Tributaria." El auto identifica como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, las contenidas en los artículos 254 de la LGT en relación con el artículo 24 de la CE.

**TERCERO.-**El escrito de interposición del recurso de casación postula la revocación de la sentencia impugnada, que se fije como doctrina que la liquidación provisional vinculada a delito es un acto finalizador de un procedimiento administrativo de inspección tributaria, que contiene una liquidación provisional con regularización de los hechos imposables y demás elementos de la obligación tributaria, y, a la vez, un acto que pone de manifiesto o revela la apreciación de hechos presuntamente delictivos, cuantifica la deuda tributaria presuntamente defraudada y comunica la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, constituyendo el cauce para que, en su caso, se inicie un proceso penal. También, a efectos de su recurribilidad, solicita que se declare que puede ser recurrido en vía administrativa como paso previo para acceder a la vía jurisdiccional contencioso administrativa.

Haciendo aplicación de esa doctrina solicita que se estimen el recurso de apelación y el recurso contencioso administrativo, llegando a la anulación de las resoluciones administrativas por vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva.

Sostiene que la sentencia recurrida, al dar por válido el régimen de recursos contenido en el artículo 254 y en la disposición adicional décima de la LGT, infringe de manera flagrante el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución y en el artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En apoyo de ello realiza unas alegaciones que agrupa en función de las cuestiones de interés casacional planteada por el auto de admisión: naturaleza y efectos de las liquidaciones vinculadas a delito:

1ª) Naturaleza de la liquidación vinculada a delito.

Las limitaciones impugnatorias y las evidentes restricciones impuestas a los órganos judiciales contencioso-administrativos cercenan el derecho fundamental de los recurrentes a obtener una tutela judicial efectiva porque imposibilitan que pueda ser objeto de revisión por un órgano jurisdiccional la actuación administrativa desarrollada en el procedimiento de inspección que finaliza con la práctica de la liquidación vinculada a delito y, más concretamente, las irregularidades procedimentales que se pueden haber cometido. Es más, el órgano de la



jurisdicción penal competente para enjuiciar los hechos nunca podrá revisar esas irregularidades a tenor del propio artículo 254.1 LGT.

Expone que con anterioridad a la reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015, cuando en el marco de unas actuaciones inspectoras la Administración Tributaria apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública debería suspender las actuaciones y remitir tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Hoy, sin embargo, tras la reforma y de conformidad con el artículo 253 LGT, a pesar de apreciar indicios de delito el procedimiento de inspección puede continuar, en relación con los conceptos o elementos no vinculados a delito, y llegar a su término en relación con los conceptos o elementos vinculados a delito. De esta manera, la liquidación vinculada a delito no puede considerarse como un mero acto de trámite o de mera denuncia, sino que es un acto que finaliza un procedimiento administrativo de comprobación tributaria.

La sentencia impugnada, por contra, considera que la liquidación vinculada a delito no constituye un verdadero acto administrativo, sino que tiene como única finalidad servir de denuncia para iniciar el proceso penal. Sostiene la parte que, además de que esta afirmación no coincide con la regulación contenida en la LGT, la decisión judicial es improcedente pues toma como punto de apoyo la argumentación desarrollada en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera de 2 de febrero de 2023 (recurso de casación 5225/2020), que se formuló en el marco de una cuestión muy concreta y referida a si el contribuyente destinatario de una liquidación vinculada a delito puede considerarse como deudor a los efectos de integrar la lista de deudores del artículo 95.1 LGT. Es evidente, afirma, que se trata de cuestión muy diferente a la que se plantea en el recurso, y que no es trasladable a este caso el argumento de que la liquidación vinculada a delito no puede emplearse para considerar que existe un deudor pues no es verdadero acto administrativo.

2ª) Efectos de la liquidación vinculada a delito.

Comienza diciendo que de acuerdo con el artículo 106.1 de la CE "Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican". Añade a ello que el artículo 6 de la LGT proclama el carácter impugnabile de los actos de aplicación de tributos ("los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes"), y que los artículos 222.1 y 227.1.b) LGT disponen que los actos que pongan término al procedimiento podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición y de reclamación económico-administrativa. Resalta cómo el dictamen emitido por el Consejo de Estado sobre el proyecto de modificación de la LGT (hoy Ley modificadora 34/2015) afirmaba: "parece claro que ha de arbitrarse algún medio en la vía administrativa para combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que puedan concurrir en la liquidación".

Tras ello, afirma la parte que la tesis mantenida en la sentencia impugnada es irreconciliable con los derechos fundamentales de defensa y acceso a la jurisdicción que integran el derecho de tutela judicial efectiva del artículo 24 CE, también proclamado por el artículo 47 CDFUE. Respecto de esta última vulneración, concreta que se produce la afectación de la tutela judicial efectiva porque la imposibilidad de acceso a los recursos administrativos y tribunales determina, de manera manifiesta e injustificada, la imposibilidad de plantear la vulneración de otras libertades básicas del Derecho comunitario, como son la libertad de establecimiento ( artículo 49 TFUE) y libre circulación e capitales ( artículo 63 TFUE) vulneradas por las irregularidades procedimentales cometidas por los actuarios, que no son denunciadas como tales (como considera la sentencia) sino como evidencia de la vulneración de la tutela judicial efectiva.

**CUARTO.**-El escrito de oposición de la Administración del Estado solicita la desestimación del recurso de casación y para ello emplea una doble línea argumental:

1ª) El recurso es inviable.

Comienza por resaltar que la tesis de la parte recurrente parece contradictoria puesto que asevera que sí caben los recursos que el acto impugnado, con apoyo en una previsión legal expresa, indicó que no podían interponerse, pero, pese a ello, su conducta procedimental fue otra ya que, a pesar de ello, no ejerció la reclamación económico-administrativa como medio para luego, en caso de inadmisión, recabar la tutela judicial contencioso-administrativa, sino que acudió directamente a un juez contencioso-administrativo para discutir la cuestión de la irrecurribilidad en abstracto.

Con independencia de que la parte tenga o no razón sobre la cuestión de fondo (la compatibilidad del art. 254.1 de la LGT con el art. 24 de la CE y el art. 47 de la CDFUE), el recurso no puede prosperar puesto que la ley declare la irrecurribilidad en vía administrativa o jurisdiccional no

constituye un vicio del acto recurrido que pueda dar lugar a su invalidez. El acto es o no válido en razón de su contenido decisorio, no por la indicación sobre los recursos que sean procedentes, que se impone legalmente a propósito de la notificación y para que los interesados puedan ejercer su derechos reaccionales. Ello es así a tenor de los artículos 40.2 y 4, y 88.3 de la Ley 39/2015 (LPACAP) y 102.2 de la LGT. Cita en apoyo las sentencias de la Sala de 22 de enero de 1996 (recurso 126/1994) y de 21 de marzo de 2017 (recurso 2786/2014).

Por tanto, la cuestión de la irrecurribilidad es irrelevante a los efectos de decidir sobre la validez, nulidad o anulabilidad del acto recurrido que integra la liquidación vinculada a delito, de manera que aquella cuestión es a todas luces de carácter abstracto. Esto no ocurriría, nos dice la Administración, si se hubiese impugnado la liquidación en vía económico administrativa y, contra la presumible inadmisión, hubiese interpuesto el recurso contencioso-administrativo ante el órgano competente que, entonces sí, podría pronunciarse sobre la cuestión que en este recurso plantea la parte recurrente. Solo cuando ese órgano judicial hubiese inadmitido el recurso o confirmado la inadmisión declarada en vía económico-administrativa, podría plantearse la posible vulneración de derechos fundamentales invocados.

Finalmente, alega que en el caso de que el planteamiento de la parte fuese correcto, la desestimación derivaría de que ni la liquidación vinculada a delito ni las indicación de recursos, como actuaciones de la Administración, son aptas para producir la vulneración de los derechos constitucionales. Esa aptitud se predica de decisiones judiciales y solo de decisiones administrativas en el caso de que éstas impidan o dificulten a los interesados el acceso a los recursos, excepción que no concurre porque la falta de acceso es por previsión legal. En todo caso, afirma, si la parte tenía tan claro que la vía de recursos era procedente, entonces la información sobre recursos nunca pudo causar error al administrado.

2ª) El recurso debe ser desestimado.

En este apartado la administración formula alegaciones en oposición a las realizadas por la recurrente sobre la naturaleza y los efectos de la liquidación vinculada a delito.

a) Sobre la naturaleza.

Considera la Administración que la cuestión de la naturaleza que integra la cuestión de interés casacional hay que entenderla referida respecto de la cuestión de su recurribilidad o, más exactamente, de la aptitud de la liquidación vinculada a delito para ser objeto de un control jurisdiccional que satisfaga el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión. Y, en relación con esta problemática se remite, mediante su transcripción, a los argumentos que como razón de decidir -no como *obiter dicta*, como sostiene la recurrente- emplea la Sección Segunda de esta Sala Tercera en dos sentencias de 2 de febrero de 2023 (recursos 5225 y 7918/2020).

b) Sobre los efectos y la recurribilidad de la liquidación vinculada a delito.

Alega la administración que la LJCA dispone de manera inequívoca que el acto de liquidación vinculada a delito no es susceptible de recurso contencioso administrativo pues la disposición adicional décima dispone que 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, del mismo modo que hace el artículo 254.1 de la LGT cuando dispone que no procederá recurso o reclamación en vía administrativa.

Por tanto, cualquier vulneración de la tutela judicial efectiva sería imputable a las previsiones legales después de que fuesen aplicadas por un órgano judicial.

Niega luego que el sistema legal resulte contrario al artículo 24 de la CE, fundamentalmente sobre la base de que el juez penal que conozca de las actuaciones, de acuerdo con los artículos 3, 7 y 118 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr), sí tiene competencia para examinar cuantas infracciones de los actos de la Administración impidan el ejercicio de la acción penal y la persecución de conductas en las que se aprecien indicios de delito en salvaguarda del derecho de defensa del investigado.

Finalmente, se opone a la existencia de una vulneración del derecho a la tutela judicial que consagra el artículo 47 CDFUE.

**QUINTO.**-El Ministerio Fiscal solicita la desestimación del recurso de casación empleando unas alegaciones que conectan el artículo 254 de la LGT y la disposición adicional décima de la LJCA con el origen de la reforma introducida en la primera de estas disposiciones legales por la Ley 34/2015 y con la reforma del Código Penal- delitos contra la Hacienda Pública- llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012.

Acude también a los argumentos empleados por las sentencias de esta Sala 130 y 131/2023, de 2 de febrero, anteriormente referidas.

Síguenos en...



Alega que, en cuanto la tutela judicial efectiva entraña que la pretensión del justiciable sea atendida por un órgano jurisdiccional, la exclusión de la impugnación en vía jurisdiccional contencioso-administrativa frente a la liquidación vinculada a delito, derivada del art. 254. 1 LGT y de la disposición adicional décima LJCA, no transgrede tal derecho en cuanto esa liquidación vinculada a delito queda sujeta al control judicial del orden jurisdiccional penal, con la amplitud de conocimiento que le otorga su propia competencia. Añade que a pesar de la exclusión de la vía jurisdiccional contencioso-administrativa, la incompetencia de jurisdicción que ello comporta del orden contencioso-administrativo no acarrea, sin embargo, vulneración de dicha tutela judicial efectiva, ya que, como refiere la STC 49 / 1983 (F. J. 7º): "...esa tutela efectiva a dispensar por Jueces y Tribunales habrá de acomodarse a la distribución de los varios órdenes jurisdiccionales existentes, con arreglo a sus respectivos ordenamientos procesales, ...". Nos dice que más recientemente, la STC 1 /2023 (F. J. 3º), en el mismo sentido que la anterior, ha venido a insistir en que la falta de jurisdicción "no supone por sí misma una infracción del art. 24.1 CE ...". En todo caso, finalizado en proceso penal sin apreciación de delito, la Administración Tributaria queda facultada para la continuación de sus funciones, pudiendo dictar nueva resolución finalizadora que será susceptible de recursos administrativos y acudir a la vía jurisdiccional-contencioso administrativa.

**SEXTO.**-La Sala ha deliberado este recurso en forma conjunta con el recurso de casación 3572/2024, donde se planteaba la misma cuestión e interés casacional, siendo las partes en litigio las mismas y radicando la diferencia en la liquidación impugnada en cada uno de ellos. Por ello la respuesta ha de ser la misma en garantía de los principios de seguridad jurídica e igualdad. En el recurso 3572/2024 ha sido dictada la sentencia 261/2025, de 10 de marzo, que ahora debemos reproducir.

« SEXTO.- JUICIO DE LA SALA.

1. Sobre la cuestión de interés casacional se ha pronunciado esta Sala, Sección Segunda, en las sentencias 130 y 131/2023 ya citadas, luego hay jurisprudencia. Ciertamente se dictaron para un supuesto distinto, pero eso es accidental: lo sustancial es que se pronuncian sobre la naturaleza de la liquidación vinculada al delito contra la Hacienda Pública y tal pronunciamiento es aplicable al caso de autos.

2. Esas sentencias han declarado que las liquidaciones vinculadas al delito tienen «posición instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos». Añaden que no se trata de un acto administrativo propiamente dicho, "no es un acto común o normal" revestido de los privilegios que les son propios y su regulación «estatuye un sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria -y su cobro, bajo control judicial- en la medida en que su impago pudiera determinar, en un juicio anticipatorio, conjetural, provisional, efectuado por la Administración, la comisión de un delito, a efectos de su denuncia, esto es, de la puesta en conocimiento del juez penal de los hechos».

3. Para resolver la cuestión de interés casacional partimos del artículo 254.1 de la LGT, que impide promover recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación vinculada al delito; también de la disposición adicional décima de la LJCA que prevé que «no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos».

4. Esta regulación no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción ( artículo 24.1 de la Constitución), lo vulneraría vetar todo control jurisdiccional. Como es sabido, tal derecho fundamental es de configuración legal en cuanto a qué orden jurisdiccional corresponde conocer de su legalidad, lo que explica, por ejemplo, que sea pacífico el artículo 3.a) de la LJCA al prever actos de las Administraciones excluidos del enjuiciamiento por este orden contencioso-administrativo.

5. En este caso, es el orden penal el que conoce de esas liquidaciones vinculadas a delito precisamente por su vocación instrumental pues, como señalan las sentencias 130 y 131/2023, son liquidaciones vinculadas a un delito contra la Hacienda, no delitos vinculados a las liquidaciones. Así se deduce del artículo 305.5 del Código Penal y de la LGT, cuya regulación, respecto de lo ahora litigioso y sin entrar en excepciones que no son del caso, es esta:

1º Se parte de la regla general: si la Administración Tributaria aprecia indicios de delito «...se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título» (artículo 250.1).



2º El artículo 253.1 nos dice que, si de las actuaciones de comprobación, se deducen indicios de delito, se formaliza una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

3º Ahora bien, como puede haber aspectos o hechos no vinculados a delito, se aplica un régimen de división o separación, de forma que la Inspección dictará liquidación «...separando en liquidaciones diferentes aquellos [hechos] que se encuentren vinculados con el posible delito...y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito...» ( artículo 250.1 párrafo segundo). Tal regulación se recoge, así mismo, en el artículo 305.5 del Código Penal.

4º Respecto de los hechos no vinculados a delito, se seguirá el curso ordinario y, en lo que aquí interesa, con sujeción a las reglas generales de revisión del Título V, esto es, mediante revisión en vía administrativa o económico-administrativa, luego con acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa ( artículos 250.3 y 254.2 de la LGT y artículo 305.5 segundo, primer inciso, del Código Penal).

5º Ese mismo régimen se seguirá si la denuncia o querrela se inadmite, en cuyo caso la terminación queda sujeta a las reglas generales ( artículos 153 a 157 de la LGT), luego a las reglas ordinarias de impugnación. Si finalmente no hay condena penal por inexistencia de obligación tributaria, se aplica lo previsto en el apartado b) del artículo 257.2); y si no hay condena por otra causa se aplica el apartado c) del artículo 257.2, esto es, las reglas de los artículos 153 a 157.

6º En cuanto a los hechos presuntamente delictivos, la suerte de la liquidación es la prevista en el artículo 257.1 de forma que el control judicial se efectúa en sede de la jurisdicción penal, a quien corresponde: «...determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley» (artículo 254.1).

6. De lo expuesto se deduce, por tanto, que hay tutela judicial en la vertiente de acceso a la justicia, ya sea ante el orden penal -si trae su causa en una liquidación vinculada a delito- o bien contencioso-administrativa, si se trata de aquellos hechos separables, o si no recae condena penal por causa distinta a la inexistencia de obligación tributaria.

7. Por tanto, y conforme al artículo 93.1 de la LJCA, a efectos del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción, se declara que el régimen de las liquidaciones vinculadas a delito no vulneran ese derecho fundamental respecto de la prohibición de ser revisadas en vía administrativa, económico-administrativa luego, en consecuencia, por la jurisdicción contencioso-administrativa, pues por razón de su posición instrumental respecto de una causa penal en el curso de la cual se podrá controlar la conformidad a Derecho de esas liquidaciones.

#### SÉPTIMO.- APLICACIÓN AL CASO.

1. Aplicado lo expuesto al caso lleva a desestimar el recurso de casación. Hay que indicar que, si bien la sentencia impugnada no hace especial consideración de la dictada en primera instancia, no cabe prescindir de los acertados razonamientos del juez a quo. Esa primera sentencia señalaba que, en puridad, lo impugnado era la indicación de recursos, elemento que acompaña a los actos y sobre cuya naturaleza y función informativa no vinculante no es preciso detenernos ahora.

2. Hecha esa precisión, la sentencia impugnada coincide con el parecer de la Sala y conviene recordar que no cabe plantear un recurso de casación a modo de consulta o dictamen, ni el juicio casacional es una suerte de parecer académico, que es lo que hace la recurrente. Nuestro juicio casacional se hace en relación con un supuesto concreto, que precisa que se fije doctrina jurisprudencial que lleva, o bien a confirmar la sentencia impugnada, o a casarla y anularla, en cuyo caso esta Sala resuelve el litigio (cfr. segundo inciso del artículo 93.1 de la LJCA).

3. Se dice lo que antecede porque, ligando lo planteado en la primera instancia con el recurso de casación, tenemos que no se atacó administrativamente la liquidación vinculada a delito, para promover ya un recurso jurisdiccional contra la previsible inadmisión de su recurso o reclamación; tampoco se atacó la liquidación en cuanto a los hechos comprobados ni respecto de lo que se denomina "controversia subyacente" que silencia, esto es, los hechos que han provocado la liquidación vinculada al delito, todo ello en relación a una eventual indefensión pues se ignora qué ha sido de la causa penal.

4. Todo ese silencio lleva a que el recurso incurra en lo apuntado en el anterior punto 2 y que se aprecie falta de fundamento para plantear -como sugiere la recurrente- una cuestión de inconstitucionalidad, pues se ignora en qué medida dependería el fallo de esta sentencia de la constitucionalidad del artículo 254.1 de la LGT o de la disposición adicional décima de la LJCA.

5. Y otro tanto ocurre con la cuestión prejudicial, pues el recurrente la sugiere sin fundamento y, para forzar tal pretensión, relaciona la infracción del artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea con las libertades de establecimiento y libre circulación de capitales, sin que se sepa a qué se refiere ni en qué consiste esa "controversia subyacente" a la que alude en su recurso y de la que no se tiene noticia en autos.»

**SÉPTIMO.**-La doctrina y razonamientos empleados son plenamente aplicables a este recurso de casación y determinan también su desestimación.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.3 de la LJCA, en el recurso de casación se impondrán las costas de conformidad con lo previsto en el artículo 93.4 de la LJCA y, por ello, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

#### **F A L L O**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) DESESTIMAR el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de CVC Europan Equity Partners V (E), L.P., contra la sentencia de 13 de febrero de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación n.º 4/2023, sentencia que se confirma.

2º) En cuanto a las costas, estese a lo dicho en el último fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

