

**ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y JURISDICCION  
PENAL EN EL DELITO FISCAL: LA FIJACIÓN DE LA  
CUOTA TRIBUTARIA.**

Isabel Espejo, septiembre 2012

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

AEAT	= Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	= Audiencia Nacional
Art.	= Artículo
Aps.	= Apartados
BMF	= Bundesministerium der Finanzen
BOE	= Boletín Oficial del Estado
CC	= Código Civil
Cco	= Código de Comercio
DA	= Disposición Adicional
DOCE	= Diario Oficial de las Comunidades Europeas
CE	= Constitución Española
CP	= Código Penal
FJ	= Fundamento Jurídico
IEF	= Instituto de Estudios Fiscales
IRPF	= Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	= Impuesto sobre Sociedades
IVA	= Impuesto sobre el Valor Añadido
LEC	= Ley de Enjuiciamiento Civil
LECrim	= Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	= Ley General Tributaria
LJCA	= Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
LO	= Ley Orgánica
LOPJ	= Ley Orgánica del Poder Judicial
LPL	= Ley de Procedimiento Laboral
Pág/s.	= Página/s
Par.	= Parágrafo
RD	= Real Decreto
REDF	= Revista Española de Derecho Financiero
RGGIT	= Reglamento General de Gestión e Inspección de los Tributos
RGIT	= Reglamento General de Inspección Tributaria
RGR	= Reglamento General de Recaudación
RGRST	= Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario
RPT/s	= Relaciones de Puestos de Trabajo
S/SS	= Siguiete/s
STC	= Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	= Sentencia del Tribunal Supremo
TC	= Tribunal Constitucional
TEDH	= Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TS	= Tribunal Supremo
UAM	= Universidad Autónoma de Madrid
VV. AA.	= Varios Autores

## PRESENTACIÓN Y PRECISIONES METODOLÓGICAS

### I.- PRESENTACIÓN

En virtud del Convenio celebrado el 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal se constituyó el "Observatorio del Delito Fiscal", que en diciembre de 2006 emitió su primer informe centrado en el delito fiscal en sentido estricto, es decir, el tipificado en el artículo 305 del Código Penal<sup>1</sup>.

En este informe se describe de un modo sombrío la situación del delito fiscal en España, hasta el punto de que se propone, entre otras medidas, reducir su ámbito de actuación, pues "el derecho administrativo sancionador es hoy por hoy económicamente más eficiente que el derecho penal y un hipotético traspaso de supuestos del ámbito penal al administrativo sancionador liberaría recursos para mejorar la investigación y auxilio jurisdiccional"<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Vid. *Primer Informe del Observatorio Administrativo, previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaria de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, diciembre, 2006*, ([http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/Plan\\_prevencion\\_del\\_fraude\\_fiscal/observatorio.pdf](http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio.pdf)) (en adelante Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal), pág. 5.

<sup>2</sup> Vid. *Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal*, ob.cit. pág. 105. Por otra parte, la observación de la realidad en la aplicación de la figura del delito fiscal desde la última gran reforma producida en su regulación en 1985 que, en lo fundamental, lo dotó de sus actuales perfiles, permite constatar la aparición periódica de movimientos tendentes de un modo u otro a sugerir su repliegue. Movimientos que se pueden apreciar de un modo especialmente importante dentro de la propia Administración Tributaria, y que ponen de manifiesto la existencia de numerosos e importantes problemas en torno al mismo, que afectan no ya a su funcionamiento, sino a los principios que deben regir en la aplicación del sistema tributario.

Una de las razones para ello deriva de la comparación de las sanciones aplicables en virtud del sistema de ilícitos administrativos con los resultados de la aplicación del delito fiscal. Así se señala en la conclusión quinta del citado informe<sup>3</sup>:

“La difuminación en la práctica entre las sanciones penales y las administrativas, dado el carácter excepcional que supone el efectivo ingreso en prisión por delito fiscal así como el importe equivalente e incluso menor de las multas penales respecto de las administrativas, permite dudar fundadamente sobre el cumplimiento por el delito fiscal de los fines de prevención general y especial propios del Derecho penal. A ello se unen las dificultades probatorias de las acusaciones y recaudatorias de la responsabilidad civil impuesta, dificultades inherentes al distanciamiento temporal que suele suponer el enjuiciamiento con relación al tiempo en que los hechos sucedieron”.

Efectivamente, el sistema de infracciones tributarias de la Ley 58/2003 es extremadamente severo<sup>4</sup>, mientras que el funcionamiento del delito fiscal, que no suele dar lugar a efectivas penas de privación de libertad, conduce a sanciones pecuniarias que, en general, no son apreciablemente más altas<sup>5</sup> que las impuestas habitualmente por la Administración, al mismo tiempo que son numerosos los supuestos en los que ni siquiera se celebra el juicio oral<sup>6</sup>.

En este resultado no es pequeño el papel que juega la

---

<sup>3</sup> Ibidem, pág. 109.

<sup>4</sup> Aunque el sistema de ilícitos tributarios administrativos funcionó durante años de un modo bastante eficiente, en la actualidad se puede afirmar que sufre una seria erosión, pues los excesos sancionadores del pasado han dado lugar a una actitud jurisprudencial bastante exigente respecto del ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración Tributaria, que se está traduciendo en un número muy elevado de sentencias que anulan las sanciones impuestas. A ello hay que añadir el carácter abstruso del régimen sancionador de la vigente LGT que en la actualidad está impidiendo su correcto funcionamiento.

<sup>5</sup> Y que, al parecer, no era extraño que no se cobraran por deficiencias de funcionamiento de la exigencia de las responsabilidades civiles por la Jurisdicción Penal. Vid. VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria* (Volumen II), (Coordinador HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.), Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 1.789-1790.

<sup>6</sup> Con lo que desaparece incluso la denominada “pena de banquillo”.

conformidad del acusado con la pena propuesta por el Fiscal, introducida por la Ley Orgánica 7/1988, de 28 de diciembre, que modificó nuestra LECrim en lo relativo al enjuiciamiento de los delitos castigados entonces con pena inferior a reclusión menor<sup>7</sup>, y que supone que si el acusado manifiesta su conformidad con la pena pedida por el fiscal, y esta es inferior a las cuantías fijadas por la ley, el Tribunal, en nuestro caso normalmente el Juez de lo Penal, dictará sentencia sin más trámites, sin poder imponer pena mayor que la acordada, y sin celebración del juicio oral, debiendo aceptar los hechos y la calificación jurídica acordados por las partes.

Independientemente de la cuestión que se plantea en torno a la naturaleza jurídica<sup>8</sup> y al funcionamiento de esta

---

<sup>7</sup> Este procedimiento es el que se sigue en la actualidad en el delito fiscal, en cuanto delito menos grave.

<sup>8</sup> La cuestión de la naturaleza de la conformidad en el proceso penal no es en absoluto pacífica. Existen sectores doctrinales que consideran que constituye una manifestación del principio de oportunidad y, por tanto, una excepción al de legalidad que es el que preside nuestro Derecho y nuestro proceso. También se ha señalado que la conformidad participa de las notas de la transacción, lo que sería posible, de considerar que en este proceso las partes gozan de una capacidad de disposición material. La posición mayoritaria considera que en el proceso ordinario no cabe hablar de transacción. Cfr. PUENTE SEGURA, L., *La conformidad en el proceso penal español*, Ed. Colex, Madrid, 1994, pág.72.

Por el contrario en el ámbito del procedimiento abreviado, que es el procedente en el delito fiscal, se apuntan en ocasiones elementos transaccionales, si bien la opinión mayoritaria considera que el Fiscal ha de perseguir el delito y solicitar la pena legalmente prevista, de manera que la conformidad no es sino un acto unilateral del acusado que no puede comportar ninguna alteración en las facultades y obligaciones del Fiscal pues, a diferencia del proceso civil, donde se debaten intereses privados y, por tanto, disponibles, en el proceso penal, al debatirse intereses públicos e indisponibles se debe buscar la verdad material, debiendo ceder la manifestación de la voluntad de las partes en favor del principio público que obliga a la persecución de las infracciones penales. Cfr. FORCADA JORDI, M., "Acerca de la conformidad en el proceso penal", *La Ley*, Año XII, número 2674, pág. 1.

En todo caso tiene interés destacar que la Circular número 1/1989 de la Fiscalía General del Estado, señaló que "[l]a sensibilidad y habilidad de los Srs. Fiscales debe ser utilizada para agotar al máximo el cumplimiento del espíritu de la ley, especialmente en los delitos de menor entidad, adoptando posiciones estratégicas en el proceso que

figura, lo cierto es que la misma supone en la práctica la imposición de penas de muy escasa entidad, lo que, acompañado de la satisfacción de la denominada "responsabilidad civil" en lugar de la cuota tributaria, da lugar a una relación no deseable entre infracciones tributarias y delitos fiscales, en el sentido de una mayor gravedad de las primeras con respecto a los segundos, lo que puede suponer que conductas que en el ámbito administrativo serían sancionadas con multas no inferiores al 75 por 100 del importe defraudado, y a veces bastante superiores, sean sancionadas en sede penal con cuantías notoriamente inferiores<sup>9</sup> por el juego combinado de las circunstancias atenuantes y la conformidad del acusado<sup>10</sup>.

---

fomenten la conformidad de los acusados y eviten la carga procesal de la celebración del juicio".

Por otra parte, existe un "Protocolo de Actuación para Juicios de Conformidad" suscrito entre la Fiscalía General del Estado y el Consejo General de la Abogacía Española, con fecha 1 de abril de 2009. Por lo que se refiere a los delitos fiscales existe un "Protocolo de Tramitación de las Propuestas de Conformidad en el ámbito del Delito contra la Hacienda Pública", entre la Abogacía General del Estado y la AEAT, de fecha 29 de julio de 2009.

<sup>9</sup> De ahí que se haya llegado a plantear la posible preferencia del contribuyente por la vía penal como un supuesto no necesariamente descabellado. Vid. VV. AA, (director GARBERI LLOBREGAT, J.) *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Tirant lo Banch, Valencia, 2005, Vol I, pág. 362.

<sup>10</sup> Vid. JUAN LOZANO, A., "Hacia una nueva regulación de las funciones inspectoras: reflexiones para el debate", en VV.AA., *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009 págs. 61 y ss. Esta autora destaca entre las causas de esta situación el diferente papel de la discrecionalidad en el procedimiento administrativo sancionador, frente al que juega en el proceso penal (ibidem, pág. 81). La razón de la diferencia estriba, fundamentalmente, en la desconfianza del legislador, de los tribunales y de la doctrina con respecto a la discrecionalidad administrativa, especialmente acentuada por la huida del Derecho administrativo (y del Derecho) que se ha intentado más de una vez por algunos gestores públicos y que ha dado lugar a una auténtica "revuelta" del Derecho administrativo contra excesivas pretensiones de libertad.

En un intento de introducir mayores niveles de discrecionalidad en el procedimiento administrativo, la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento

Este, que no es un problema menor, no es, sin embargo, el más grave de los que se plantean en torno al delito fiscal. Así en la conclusión cuarta del referido informe<sup>11</sup> se señala:

“La apreciación de un posible delito fiscal obliga a la Administración tributaria, al tener carácter de delito público, a formular la correspondiente denuncia o querrela. A partir de ahí se paraliza toda actividad administrativa encaminada a la corrección del fraude fiscal, incluida la recaudación de la deuda tributaria, dada la existencia de una prejudicialidad penal en la fijación de la deuda tributaria defraudada, -al existir un umbral mínimo como condición objetiva de perseguibilidad-, y la recalificación por el Tribunal Supremo de la cuota defraudada a la Hacienda Pública como responsabilidad civil derivada del delito fiscal. Como consecuencia de lo anterior se inician cada año centenares de procesos por delito fiscal”.

Efectivamente, cuando la Administración descubre la existencia de un posible delito fiscal ha de paralizar su actuación perdiendo todas sus potestades, de manera que la primitiva prejudicialidad administrativa ha desembocado en una prejudicialidad penal, no solo a efectos estrictamente punitivos, sino también a los estrictos efectos tributarios.

Esta situación no es sino el punto de llegada, tan previsible como imprevisto, de una evolución en torno a la cuestión de la fijación de la “cuota tributaria” en los casos de delito fiscal, que, sin perjuicio de otros problemas importantes, fundamentalmente organizativos,

---

Administrativo Común, introdujo, en su artículo 88, la figura de la terminación convencional de los procedimientos administrativos, así como, en su art.107, la posibilidad de que el recurso administrativo sea sustituido por otros procedimientos como la conciliación y la mediación o arbitraje.

Aunque existe en nuestro Derecho tributario sancionador la reducción de la sanción por conformidad, de un modo absolutamente reglado y sin ningún margen para la discrecionalidad administrativa, así como la posibilidad de las actas con acuerdo, que suponen la introducción de componentes transaccionales, con efectos importantes en el campo sancionador, lo cierto es que ninguna de estas figuras juega un papel equivalente al de la conformidad del acusado con la pena propuesta por el Fiscal en el proceso penal.

<sup>11</sup> Vid. *Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal*, ob.cit. pág. 109.

constituye el aspecto más negativo del sistema articulado que ha conducido a una sensación de crisis, a pesar de la existencia de un número no desdeñable de sentencias condenatorias.

Se ha entrecomillado la expresión "cuota tributaria" porque en los casos de delito fiscal ésta desaparece, viniendo a ocupar su lugar la denominada "responsabilidad civil derivada del delito", de manera que se produce una especie de exención tributaria al margen de la ley, pues no está, no puede estar, prevista en ninguna ley una exención tributaria para los delincuentes fiscales<sup>12</sup>.

Esta especie de exención *extra legem*, que se "compensa" con la "responsabilidad civil derivada del delito", es el fruto del irreflexivo pragmatismo de la Administración Tributaria y de "sus agentes" en el proceso penal, es decir el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, que encontró eco en los esquemas de pensamiento típicos de los jueces de lo penal, así como en la legítima simpatía de los mismos hacia la "lucha contra el fraude fiscal".

El sistema, tal y como ha quedado articulado en su evolución a lo largo de más de un cuarto de siglo, es de muy difícil conciliación con los principios de igualdad y de capacidad económica consagrados en los artículos 14 y 31 de la Constitución Española al mismo tiempo que, desde una perspectiva puramente práctica, lo conseguido dista mucho de lo pretendido<sup>13</sup>.

Así, en la conclusión séptima del referido informe se afirma directamente: "Todas las circunstancias anteriores producen una sensación general de insatisfacción ante la

---

<sup>12</sup> Vid. VV.AA. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 255.

<sup>13</sup> A esta conclusión conduce, además de la lectura del informe que venimos comentando, la del *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, VV.AA., Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004.



regulación y aplicación de delito fiscal en España, considerándose claramente susceptible de mejoras en cuanto a su eficacia y a su eficiencia”<sup>14</sup>.

Ello pone de relieve la necesidad de analizar detalladamente los problemas planteados por el sistema vigente, sus causas y sus posibles alternativas, dado que la situación actual puede describirse como insatisfactoria y, por lo tanto, probablemente, susceptible de mejora.

Ahora bien, el necesario punto de partida de este análisis ha de ser la consideración de que cualquier alternativa en cuanto a la articulación del delito fiscal es cuestionable<sup>15</sup>, de manera que no se trata de buscar la panacea, sino de intentar articular los diversos problemas que se plantean de la manera que mejor cohoneste los principios constitucionales en juego. De hecho, como habrá ocasión de analizar a lo largo de estas páginas, el sistema actual no es sino el fruto de una irreflexiva huida de problemas inevitables.

---

<sup>14</sup> Vid. *Primer Informe del Observatorio del delito fiscal*, ob. cit., pág. 109. A la misma conclusión conduce, de nuevo, la lectura del *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, VV.AA., Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004.

<sup>15</sup> El diseño y la aplicación del Derecho tributario son extraordinariamente difíciles debido a la propia complejidad de la realidad económica y social a la que necesariamente adjetiva, con consecuencias no deseables para muchos ciudadanos que no desean pagar impuestos. Por ello, quizá la ventaja fundamental del Derecho comparado es que su estudio permite observar que hay campos en los que, pese a las defensas y críticas fervientes de los distintos sistemas escogidos por los legisladores, “no hay nada que hacer”, pues se trata de campos sin solución, en el sentido de que cualquier solución que se adopte deja problemas importantes en el camino. Así, por ejemplo, se pueden citar los problemas de la tributación de la familia, la valoración de bienes en relación con los diversos impuestos y la articulación del procedimiento administrativo y del proceso penal en el delito fiscal, objeto de nuestro estudio. Estrechamente ligado con este último tema está el problema de la concreta articulación práctica de los principios constitucionales en el procedimiento administrativo sancionador que, a pesar de lo mucho que se ha escrito sobre el mismo, no sólo no está resuelto sino que apenas está suficientemente planteado. La línea sugerida por NIETO GARCÍA, A., en *Derecho Administrativo Sancionador*, ed. Tecnos, Madrid, 1993, es extraordinariamente interesante a estos efectos. En la misma línea se ha de destacar LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Madrid, 2009.

El núcleo del problema estriba, fundamentalmente, en la dificultad derivada de "una materia compleja, en la que concurren dos ramas del ordenamiento jurídico bien distintas como son el Derecho Penal y el Derecho Tributario"<sup>16</sup>.

Como señalan SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA "[l]a unidad del ordenamiento jurídico produce, en ocasiones, efectos insospechados. Esto es especialmente cierto cuando una rama del Derecho efectúa remisiones a preceptos de naturaleza diversa, como sucede en el ámbito de las denominadas leyes penales en blanco"<sup>17</sup>.

Efectivamente, en esta materia es inevitable la integración de normas tributarias y penales que "no está exenta de ciertas dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de la potestad de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al sostenimiento de los gastos públicos), los principios y fundamentos de cada una de estas dos disciplinas no coinciden plenamente; esta circunstancia determina que en ciertos casos, en que debemos yuxtaponer unas y otras normas, podamos encontrarnos ante una ardua tarea"<sup>18</sup>.

En términos más concretos, el problema estriba en que el tipo del artículo 305 del Código Penal consiste en eludir

---

<sup>16</sup> Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, (2004) ob. cit., pág. 227.

<sup>17</sup> Cfr. Suárez González, C.J. y Herrera Molina, P.M., "Delito fiscal y constitución (A propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990)", *Cuadernos de Política Criminal*, n. 45/1991, pág. 739.

<sup>18</sup> *Ibidem*. En mi opinión esta es una manera extremadamente suave de ver el problema, pues no se trata simplemente de que los principios y fundamentos de ambas disciplinas, Derecho penal y Derecho tributario no coincidan plenamente, sino de que no tienen nada que ver, aunque como ramas del Derecho público tengan necesarios puntos de coincidencia.

el pago de tributos en importe superior a 120.000 euros, lo que plantea la cuestión de la determinación de la cantidad presuntamente eludida, es decir, de la cuota tributaria que corresponde pagar al sujeto que comete delito fiscal defraudando una cuota tributaria que supere el importe señalado.

Pues no hay que olvidar que el delincuente fiscal, antes que delincuente es, *ex definitione*, contribuyente<sup>19</sup>, de manera que el delito fiscal surge por no atender la obligación principal que de esta condición deriva, lo que exige determinar la cuota tributaria debida, al menos lógica y conceptualmente, con anterioridad a la determinación de que ésta se ha defraudado. De ahí que se plantee la cuestión de quién debe fijar esa cuota tributaria que se va a considerar defraudada y cuándo y como debe hacerlo.

La alternativa es, en apariencia, simple, o la fija la Administración Tributaria que, en cumplimiento de sus funciones tributarias, cuando detecta que alguien ha dejado de pagar dolosamente una cuota tributaria por encima de los señalados 120.000 euros, determina y exige esa cantidad, remitiendo además el expediente a la Jurisdicción Penal,

---

<sup>19</sup> Aquí no se pretende un empleo de la expresión con especial precisión, sino referirse estrictamente a la persona que es sujeto pasivo, en el sentido civil del término, de una obligación tributaria. Lamentablemente, como consecuencia de la sistemática (aquí sí se puede hablar de sistema) tarea destructora del lenguaje emprendida hace más de un cuarto de siglo por el legislador tributario, se está produciendo tal caos en lo que sólo generosamente se podría denominar el lenguaje técnico tributario que resulta extremadamente difícil el empleo de cualquier expresión sin acompañarla de una pequeña (o no tan pequeña) monografía, de manera que se puede hablar de "fungibilidad de las instituciones jurídicas". Vid. RAMALLO MASSANET, J., en el prólogo a LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Madrid, Cívitas, 1994, págs. 13-14.

para la imposición por la misma de las correspondientes penas, o la fija directamente la Jurisdicción Penal a lo largo del proceso por delito fiscal.

La actuación de ambos órdenes, Administración, sujeta en el ejercicio de sus potestades tributarias al control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y Jurisdicción Penal, sobre una misma realidad, plantea necesariamente el problema de las relaciones entre ambos órdenes competenciales<sup>20</sup>.

Un nuevo elemento distorsionador a añadir al debate está muy bien planteado por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, cuando dice:

“La atribución de la potestad sancionadora a las Administraciones Públicas responde a un desarrollo histórico del postulado de la división de poderes del Estado, que, aun apoyado en razones de oportunidad y eficacia, no deja de suponer distorsión respecto de su planteamiento inicial, al inmiscuir funciones administrativas en una esfera reservada al Poder Judicial. Ha carecido, además, de un planteamiento coherente de las relaciones entre el orden sancionador administrativo y el penal, que incluso ha llevado a confundir institutos administrativos [...] con los penales [...] La existencia de los delitos fiscales tampoco ha dejado de plantear problemas sobre los elementos de tipificación de estos y sus respectivas esferas funcionales, penal y administrativa, pues la atribución a la Jurisdicción penal de su enjuiciamiento no impide que la persecución de estos requiera usualmente una actividad de la Administración previa a la jurisdiccional”.  
Ahora bien, como ha señalado este mismo autor, “[l]as normas tributarias y las penales sólo lentamente han ido resolviendo los problemas que plantea la conexión de estas fases de acción administrativa y jurisdiccional, y, no siempre con la necesaria claridad, a lo que no son ajenas la tendencia a una eficacia administrativa, entendida a veces como eficacia burocrática al margen de las exigencias de la seguridad jurídica, ni la resistencia del contribuyente a

---

<sup>20</sup> De tortuosa relación entre los procedimientos administrativos y el proceso penal ha hablado, con razón, SOLER ROCH, M.T., en el prólogo a RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid, 2007, pág. 11.

verse inmerso en actuaciones penales”<sup>21</sup>.

El análisis de la confluencia de ambos campos normativos, penal y tributario, y de ambos órdenes punitivos, administrativo y jurisdiccional, resulta, por tanto, imprescindible en orden a clarificar la cuestión de la fijación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal y de las relaciones entre Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en estos casos, que constituye el objeto de nuestro estudio.

## **II.- PRECISIONES METODOLÓGICAS**

La historia determina el presente. También este trabajo es fruto de su historia, que explica algunas que pudieran ser sus peculiaridades.

En primer lugar, surgió, impremeditadamente, a lo largo de casi tres décadas de trabajo en la Administración Tributaria, siempre, de un modo u otro, relacionado con temas de delito fiscal.

El problema fue que, desde un principio, consideré la cuestión de un modo completamente diferente a como fue considerada entre mis colegas. Pero eso me ha pasado a menudo, así que no tiene mayor importancia.

Pero después tuve el inmenso privilegio de pasar un año en la Universidad alemana en estrecha relación con el profesor Klaus Tipke que, ante mi interés por el tema, en el que no se consideraba un experto, me puso en contacto con los responsables de este tipo de temas en la Administración

---

<sup>21</sup> Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública”, Tribuna Fiscal, n. 201, 2007, pág. 13.

Tributaria alemana, y con el profesor Kohlmann, precisamente profesor de Derecho penal tributario en la Universidad de Colonia. Con él y con distintos funcionarios, a muy distintos niveles, trabajé estrechamente a lo largo del año 1988 en la cuestión que a mi más me preocupaba, que era la de la conciliación del trabajo de la Administración con los principios constitucionales y con la Jurisdicción Penal.

Aquel año de análisis, desde todos los puntos de vista, incluido el práctico, de esta cuestión, me confirmó que mi primitiva apreciación era "la" correcta. Y a partir de ahí seguí el tema y observé desde primera línea cómo la Administración Tributaria se descaminaba, descaminando, a su vez, a la Jurisprudencia y a la doctrina.

Mi percepción sobre las razones de este fenómeno fue muy pronto clara y, he de confesar sin pretendida modestia pero, honestamente, sin arrogancia, que la considero atinada.

La razón era el desconocimiento por "nosotros" del Derecho procesal, la falta de familiaridad con el Derecho constitucional, con el administrativo y, de un modo cada vez más creciente, con el Derecho. Por su parte, la Jurisprudencia nos igualaba en falta de familiaridad con cuestiones fundamentales, esta vez, con el Derecho tributario. Por último, la doctrina aunaba ambas faltas de familiaridad pues, inevitablemente, venía de un campo u otro, del tributario o del penal.

A esto hay que unir la pretensión de eficacia, de cumplimiento de objetivos de la Administración y el factor ideológico presente a menudo en torno a esta cuestión, en el

sentido de que "todo el mundo" ha de estar de acuerdo en la persecución del fraude fiscal y..., en consecuencia, en la extensión de la aplicación de la figura del delito fiscal. El problema es que esta conclusión lógica no es lógicamente necesaria y, por tanto, su extracción precipitada puede volverse en contra de sí misma.

Con estos ingredientes, estoy profundamente convencida de que lo que pasó fue que faltó una perspectiva global que abarcara adecuadamente todos los aspectos relevantes de la cuestión, unida al miedo que produce el moverse en campos desconocidos, combinado con la seguridad que produce moverse en el propio. Miedo que, de algún modo, estuvo presente, tuvo que estarlo, en todos los que abordaron la cuestión, respecto de los aspectos ubicados en el campo de conocimiento que no era el propio y que explica lo fundamental de la posición, de huida, de la Administración. Seguridad, que explica la valentía de la Jurisprudencia Penal ubicando la cuestión casi plenamente en su campo, una vez que la Administración hizo dejación del suyo.

Miedo y seguridad combinados que explican las indudables contradicciones e insuficiencias doctrinales en esta cuestión.

Por ello, para mí ha sido prioritario analizar en detalle, microscópicamente, todos los elementos normativos así como cada una de las posiciones doctrinales y cada una de las argumentaciones jurisprudenciales, pues se ha fallado, en general, en desconocimiento de aspectos elementales, que pertenecían a un campo diferente de conocimiento, lo que explica que, al abordar el tema, se

haya partido demasiado a menudo de lo que los anglosajones llaman *assumptions*, suposiciones.

Es decir, cuando se ha abordado el tema, y aquí el problema ha sido a menudo más grave cuando más profundidad se le ha querido dar, se ha partido de "concepciones de la realidad" precipitadas, incorrectas, en cuanto a los aspectos ubicados en otros ámbitos de conocimiento, derivadas normalmente de la aceptación, necesariamente incondicional, de lo que se piensa es un condicionante en ese otro campo que se desconoce.

Esta es la razón de que, aunque los autores que han abordado el tema han realizado aportaciones de interés en los aspectos que mejor conocen, a la hora de buscar soluciones han fallado a menudo en el miedo a lo desconocido.

Estoy profundamente convencida de que el problema fundamental en la cuestión de la fijación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal, que nuclea, como ningún otro, la relación entre Administración Tributaria y Jurisdicción Penal, así como entre el Derecho tributario y el penal, ha sido el que se ha dado demasiado por supuesto, demasiado por sabido, en un campo en el que cada uno no podía sino ignorar aspectos fundamentales.

Por ello, he considerado necesario analizar al detalle las contradicciones internas de la jurisprudencia, de la Administración y de los autores que han estudiado la cuestión, con la finalidad de descubrir el origen del problema en cada caso, cerrando argumentaciones parcialmente válidas pero problemáticas en su posible desarrollo, con la



finalidad de encontrar un camino sólido, que no diera nada por supuesto.

Esta consideración me ha hecho inevitable adoptar, en parte importante, no la perspectiva del análisis de los diversos problemas en juego, sino la concreta perspectiva de los diversos autores y de la Jurisprudencia, lo que conlleva a menudo citas demasiado largas.

Esta opción, no demasiado elegante, es consciente, y se debe a la dolorosa comprobación de que las citas compartidas que han nucleado las posiciones fundamentales, y los errores más graves, en esta cuestión, lo han hecho, precisamente, por haber sido cortas, incompletas. De hecho, si se hubiera cometido más a menudo el error que yo puedo estar cometiendo con este planteamiento, probablemente no se hubieran cometido los que han conformado el sistema.

Y, personalmente, creo que un poco de premiosidad en un campo de juego con jugadores de tan diferentes procedencias es un mal menor cuando se trata de situar cada posición en su lugar adecuado, analizando no sólo la conclusión, sino el camino, a menudo intuitivo e inseguro, que ha conducido a la misma y que explica la poca solidez de las conclusiones a menudo alcanzadas.

Por ello, me ha parecido conveniente empezar mi exposición ubicando el delito fiscal en el marco de nuestros ilícitos tributarios y su historia, en cuanto a los aspectos que podrían, en su caso, ayudar a comprender alguno de los elementos en cuestión.

A continuación he procedido al análisis de la evolución normativa, jurisprudencial y doctrinal, precisamente en ese

orden, que fue el temporal en el desarrollo del sistema analizado. El resultado de esta evolución es un sistema que conculca el principio fundamental de igualdad en la imposición.

Solo después de esta exposición se puede entender adecuadamente la actuación de la Administración Tributaria y de la Jurisdicción Penal en los casos de delito fiscal y los problemas que surgen en torno a la misma.

Por último, una vez analizado el desarrollo y funcionamiento del sistema, es inevitable hacer una recapitulación sobre los problemas fundamentales que encierra, que se centran, en parte importante, en un inadecuado entendimiento de las relaciones entre Derecho penal y Derecho tributario, para concluir analizando las auténticas exigencias de los principios *ne bis in idem* y preferencia de la vía penal (en los que al parecer el sistema se ha debido de basar por exigencias constitucionales) y las posibilidades que ofrece el Derecho comparado en cuanto a otras posibles alternativas.

La posible alternativa podría haber estado introducida en nuestro sistema por la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, que tuvo su origen en un claro intento de introducir el paralelismo procedimental. Pero lo cierto es que ese sistema era la base del primitivo artículo 77.6 de la LGT de 1963, que no se supo entender. La misma falta de entendimiento que ha condenado al fracaso a la reforma del 2010.

Cuando las reformas se cierran en falso quedan condenadas a repetirse. El Boletín Oficial de las Cortes

Generales de 7 de septiembre de 2012 publica un nuevo Proyecto de Ley Orgánica de Reforma del Código Penal en esta materia. Una vez más, claramente, se va en la línea del paralelismo procedimental, esta vez parcial, duplicado, y timorato, pues el proyecto es fruto de la confusión doctrinal en torno a esta cuestión.

Dados los tiempos españoles, en el hipotético caso de que esta vez la reforma "triunfara", se tardará mucho en ver sus frutos maduros. El avanzar en la línea del paralelismo procedimental es, efectivamente, un avance. Pero en los términos diseñados no va a resolver correctamente los problemas que plantea el sistema vigente, y va a abrir la puerta a los que el mismo pretende evitar.

Es preciso, por tanto, entender adecuadamente las instituciones jurídicas en juego, que nos permitirá comprender el sentido de la reciente reforma y de la propuesta, para allanar el camino de un entendimiento que, en su caso, permitiera salir del desafortunado sistema vigente, sin entrar en otro que aunara sus problemas y los de las alternativas.

**PARTE I**  
**INTRODUCCIÓN**

## **CAPÍTULO I.- LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN DERECHO ESPAÑOL. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

Al igual que en otros campos del Derecho, en materia tributaria el ordenamiento jurídico reacciona frente al incumplimiento de sus normas sancionándolo por una doble vía: una estrictamente penal, y otra administrativa. En el primer caso determinadas conductas se tipifican como delitos a los que se imponen las correspondientes penas por los tribunales de justicia, mientras que en el segundo caso las conductas infractoras de la norma aparecen calificadas como infracciones administrativas y son, por tanto, sancionadas directamente por la Administración, con la imposición de las correspondientes sanciones administrativas<sup>22</sup>.

En otros ordenamientos jurídicos los ilícitos tributarios aparecen regulados con carácter general en un mismo cuerpo legal. Así, por ejemplo, en Alemania, estos se regulan en la Ordenanza Tributaria que, por tanto, regula conjuntamente los delitos y las infracciones tributarias<sup>23</sup>.

Por el contrario, en el Derecho español la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos materiales como procedimentales, en la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y disposiciones reglamentarias que la desarrollan, fundamentalmente el Real

---

<sup>22</sup> Vid. APARICIO PEREZ, J.,/BAENA AGUILAR, A./GARCÍA DE LA MORA, L., /MARTÍNEZ LAGO, M.A., *Delitos e infracciones tributarias: Teoría y práctica*, ed. Lex nova, Valladolid, 1991.

<sup>23</sup> Cfr. ESPEJO POYATO, I., "Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán", *Crónica Tributaria*, IEF. n. 59, pág. 97. También vid. PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, págs. 16 y ss.

Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario (RGRST), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre.

La mayor ventaja que la regulación conjunta ha aportado en el sistema alemán ha sido la de la unificación en los procedimientos seguidos por la Administración en los delitos fiscales y en las infracciones tributarias<sup>24</sup>, lo que es especialmente importante si se tiene en cuenta que lo que a la Administración Tributaria, y más concretamente al Inspector de Hacienda, se le presenta *prima facie* es la comprobación de una situación tributaria y una posible infracción de este tipo, que solo empieza a adquirir los caracteres de un posible delito tras la realización de ciertas actuaciones de comprobación.

Esta circunstancia plantea la cuestión de la penetración de los principios propios del proceso penal en estos casos de investigación de un posible delito fiscal en los que pueden haberse realizado previamente actuaciones importantes en el marco de un procedimiento estrictamente administrativo, lo cual pudiera plantear problemas, ya dentro del proceso penal, fundamentalmente en orden a la apreciación de las pruebas aportadas por la Administración como consecuencia de sus comprobaciones anteriores a la

---

<sup>24</sup> Muy claramente a favor de esta opción, vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", Ed. Civitas, REDF, n. 15-16, 1977 págs. 707 y 708. A favor de la regulación separada vid. APARICIO PEREZ, A./ÁLVAREZ GARCÍA, S., "El llamado delito contable", Crónica Tributaria, num. 136/2010, págs. 7 y ss.

apertura del proceso<sup>25</sup>.

Por ello, la cuestión de la regulación conjunta o separada de las infracciones y los delitos tributarios se plantea recurrentemente en nuestro Derecho<sup>26</sup>, en el que tradicionalmente ambas materias han sido reguladas separadamente. Separación que, desde luego, ha coadyuvado de un modo importante al resultado de que las cuestiones que van a ser objeto fundamental de nuestro análisis, que se condensan en torno a las relaciones entre procedimiento tributario y proceso penal, hayan permanecido durante largo tiempo, y en buena medida aún permanezcan, en la sombra.

### **1.- Identidad sustancial entre infracciones tributarias y delito fiscal**

Como acabamos de señalar, los delitos fiscales van a aparecer en la actuación de la Administración Tributaria, *prima facie*, como infracciones administrativas.

De hecho, la propia redacción de los textos legales, en mi opinión ligera e inconscientemente, pone de manifiesto este aspecto, pues cuando estos regulan el papel de la

---

<sup>25</sup> Vid., sobre esta cuestión SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004, págs. 43 y ss. Más recientemente PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson/Civitas, Pamplona, 2008.

<sup>26</sup> Vid. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid, 2007, págs 33 y ss. También, RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, Colex, Madrid, 2001, págs. 18-19.

La posibilidad de regulación conjunta cuenta en nuestro Ordenamiento Jurídico con algunos obstáculos, especialmente la necesidad de regular por Ley Orgánica los delitos, mientras que se regulan por Ley ordinaria las infracciones. La necesidad de regulación mediante Ley Orgánica de las cuestiones penales planteó con crudeza el tema de las leyes penales en blanco que remiten a legislación ordinaria, a veces incluso a normativa reglamentaria. Esta posibilidad fue prontamente admitida por el Tribunal Constitucional (sentencia 122/1987, de 14 de julio).

Administración Tributaria en los casos de delito contra la Hacienda Pública se refieren expresa e insistentemente a "si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito" (artículo 180.1 de la vigente Ley General Tributaria y en similares términos las diversas redacciones de su precedente, el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria tras su introducción en la reforma realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril).

Esta particularidad está estrechamente implicada en prácticamente todas las cuestiones fundamentales que se plantean en el análisis de las relaciones entre aspectos administrativos y aspectos penales en el delito fiscal. Por ello debemos tener presentes algunas precisiones fundamentales sobre las infracciones tributarias, sobre cuya naturaleza jurídica se ha discutido doctrinalmente. No procede, sin embargo, detenerse en esta cuestión, que no es fundamental para nuestro objeto de estudio<sup>27</sup>.

Por otra parte, en la actualidad, se encuentra sólidamente asentada en la doctrina la opinión de que desde un punto de vista sustancial delitos e infracciones tributarias son fundamentalmente idénticos<sup>28</sup> en cuanto

---

<sup>27</sup> Aunque la misma, y, muy destacadamente, el intento en la Ley 10/1985 de introducir un régimen de responsabilidad objetiva en nuestro sistema de infracciones tributarias está en la base de muchas de las confusiones que serán objeto de nuestro estudio.

<sup>28</sup> La equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *ius puniendi* del Estado tiene su origen en nuestro Derecho en la vieja "doctrina legal" de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuya Sentencia de 9 de enero de 1972 anticipó lúcidamente, con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones actualmente consolidados. Sobre la identidad sustancial entre ilícito administrativo y penal vid., entre otros, GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, Ed. Trivium, Madrid, 1989. También del mismo autor vid., *El procedimiento administrativo*



suponen, en ambos casos, la puesta en funcionamiento de los mecanismos propios del Derecho sancionador, siendo la diferencia de carácter formal, pues las infracciones son sancionadas por la Administración en el marco de los procedimientos que le son propios y los delitos son castigados por los tribunales penales en el marco del proceso penal. Por esta razón las primeras aparecen reguladas dentro del Derecho tributario, mientras que los segundos aparecen regulados por el Derecho penal.

La identidad sustancial entre ilícito penal e ilícito administrativo ha sido afirmada por el Tribunal Constitucional<sup>29</sup> reiteradamente desde su Sentencia 18/1981, de 8 de junio, y supone la necesaria aplicación de los principios fundamentales del Derecho penal, con ciertos matices, en el campo del Derecho tributario sancionador<sup>30</sup>,

---

*sancionador*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998. Vid. también, SANZ GANDASEGUI, F., *La potestad sancionadora de la Administración: la Constitución Española y el Tribunal Constitucional*, Ed. Edersa, Madrid, 1985.

<sup>29</sup> La explicación, a juicio de Alejandro Nieto, es: "Nuestros Tribunales Supremo y Constitucional tenían que vérselas, en cambio, con una dificultad muy concreta: la incompletud del régimen jurídico de los ilícitos administrativos que, además, resultaba en parte incompatible - en lo poco regulado- con las exigencias del Estado de Derecho (p. ej. la permisión de las "sanciones de plano"). Pues bien, para solucionar tales problemas, nada mejor que aplicar las normas del Derecho Penal, comparativamente más evolucionado y, desde luego, más completo. Planteadas así las cosas, la teoría de la identidad ontológica no tiene otra función que la de prestar una cobertura teórica a la extensión del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador". Cfr. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 134.

<sup>30</sup> El hecho de que las normas relativas a las infracciones tributarias se contengan en textos autocalificados como tributarios, y que su aplicación esté encomendada a la Administración Tributaria, ha dado lugar a que tradicionalmente se haya utilizado en nuestro país la expresión Derecho tributario sancionador para referirse a las mismas. Esta denominación no debe llamar a engaño, pues estos preceptos no son propiamente tributarios sino sancionadores, ya que lo sustantivo en ellos es el carácter sancionador, mientras que lo adjetivo es que estas sanciones se impongan como consecuencia del incumplimiento de las normas tributarias, es decir, como consecuencia de la comisión de ilícitos tributarios. Por ello, quizá sería más adecuada la utilización de expresiones más

conjuntamente con la restricción establecida en el artículo 25.3 de la Constitución Española.<sup>31</sup>

No obstante, pese al carácter abrumadoramente mayoritario de la postura mencionada, se ha de destacar la existencia de una postura heterodoxa, muy interesante, en torno a esta cuestión, cual es la mantenida por un ilustre administrativista, Alejandro Nieto, en torno a la necesidad de construcción de un Derecho administrativo sancionador directamente sobre la base de la Constitución y del Derecho público sin pasar propiamente por el Derecho penal.<sup>32</sup>

---

acordes con la naturaleza sancionadora de las normas que regulan esta materia. Así por ejemplo, en Alemania, la expresión habitualmente utilizada tanto en los libros de texto, como en el título de los correspondientes cursos universitarios es la de *Steuerstrafrecht*, es decir, Derecho penal tributario. Con esta denominación se hace referencia en su sentido amplio tanto a las normas que regulan las infracciones tributarias (ilícitos administrativos) como a aquellas que regulan los ilícitos penales, pues tanto unas como otras tienen en común el que van dirigidas a imponer castigos (sanciones o penas) a quienes infrinjan las normas tributarias. Cuando se quieren emplear términos más estrictos se utiliza en el Derecho alemán la expresión *Steuerstraf-und Ordnungswidrigkeitenrecht* (Derecho Penal y Sancionador Tributario). Vid., FRANZEN- GAST- SAMSON, *Steuerstrafrecht*, Ed. C.H. Beck, München, 1985.

<sup>31</sup> La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad.

<sup>32</sup> Esta construcción se concreta en las siguientes "Proposiciones fundamentales": "1ª En el momento actual es indiscutible la aplicación al Derecho Administrativo Sancionador de los principios del Derecho Penal. 2ª El problema se encuentra entonces, en la determinación de los principios concretos aplicables y, sobre todo, en la determinación del alcance y medida de tal aplicación, que no puede ser automática sino matizada o con modalidades propias del ámbito sancionador administrativo. 3ª Es de suponer y de desear que con el tiempo llegue a elaborar el Derecho Administrativo -apoyado en el Derecho público estatal y asimilando las garantías del Derecho Penal- unos principios sancionadores propios". Cfr. NIETO GARCIA A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 21.

A juicio de Alejandro Nieto "[i]gnorar las diferencias estructurales, orgánicas y funcionales que separan ambas potestades (la sancionadora administrativa y la penal) es una negación de evidencias que constituye un error técnico garrafal. Si lo que de veras se pretende es extender al Derecho Administrativo Sancionador las garantías imprescindibles en un Estado de Derecho, es plausible intentar conseguirlo mediante la aplicación a este campo de los principios garantistas del Derecho Penal. Pero -cuando se elige este camino, ya que hay otros también no menos plausibles- hay que saber detenerse en este punto (como efectivamente sucede con muchas sentencias) sin sobredimensionar lo que es una simple técnica con aditamentos

## **2.- Evolución del régimen de infracciones tributarias en la legislación española**

Como ya se ha señalado, las infracciones tributarias se caracterizan por venir reguladas en textos tributarios y por ser sancionadas por la propia Administración Tributaria. En la Ley General Tributaria de 1963 venían reguladas en los artículos 77 y siguientes en redacción que sufrió una profunda modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, que tras sufrir algunas modificaciones fue de nuevo profundamente alterada por Ley 25/1995, de 20 de julio, vigente hasta la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, el primero de julio de 2004.

Sin perjuicio de otras posibles explicaciones de mayor detalle que no son relevantes para nuestro análisis, es digno de destacar que los cambios sufridos han respondido,

---

dogmáticos que el sistema jurídico, tal como está pensado y tal como está funcionando, no puede asimilar". Ibidem, pág. 119. En definitiva: "El Derecho Administrativo Sancionador no debe ser construido con los materiales y con las técnicas del Derecho Penal sino desde el propio Derecho Administrativo, del que obviamente forma parte, y desde la matriz constitucional y del Derecho Público estatal. Conste, sin embargo, que esta confesada inspiración no es consecuencia de un prejuicio ideológico, ni mucho menos profesoral, sino resultado de haber constatado el fracaso de una metodología -la extensión de los principios del Derecho Penal- que ha demostrado no ser certera desde el momento en que la traspolación automática es imposible y que las matizaciones de adaptación son tan difíciles como inseguras; hasta tal punto que el resultado final nada tiene que ver con los principios originarios, cuyo contenido tiene que se profundamente falseado. Para rectificar este fracaso no hay más remedio que volver a empezar desde el principio y en el principio están, como he repetido, la Constitución, el Derecho Público estatal y el Derecho Administrativo, por este orden. En esta tarea la presencia del Derecho Penal es no ya sólo útil sino imprescindible. El Derecho Penal ha de seguir operando, no obstante y en todo caso, como punto de referencia, como pauta técnica y, sobre todo, como cota de máxima de las garantías individuales que el Derecho Administrativo Sancionador debe tener siempre presentes". Ibidem, pág. 26. En esta misma línea, LÓPEZ LÓPEZ, H., El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias, Ed. Aranzadi, Madrid, 2009.

desde luego, a la dinámica que nos es tan familiarmente conocida como la ley del péndulo. La velocidad e impremeditación de los cambios operados en virtud de la misma explican parte importante de los problemas que mayor confusión han venido a introducir en el campo que nos ocupa, como tendremos ocasión de comprobar en las páginas que siguen.

A entender mejor la Ley 10/1985 nos puede ayudar el conocer su origen, que fue un Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal. La razón de este proyecto fue el desolador panorama del sistema sancionador de infracciones tributarias, caracterizado por unas sanciones muy bajas en su cuantía, lo que unido a unos intereses también muy bajos hacía que el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituyera un sistema habitual de financiación de las empresas, ya que resultaba más barato hacer frente a las consecuencias sancionadoras de no pagar impuestos que pedir un préstamo para ello.

A lo anterior se añadía la interpretación jurisprudencial de la dicción del antiguo artículo 79.a) de la Ley General Tributaria que definía las infracciones tributarias "las acciones u omisiones que tiendan a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables".

Este "que tiendan" había sido interpretado en el sentido de exigir que la conducta infractora fuera dolosa, lo que contribuyó a una muy escasa y deficiente aplicación del sistema de sanciones previsto por la ley.

Como el sistema sancionador de la ley del 63 estaba muy erosionado y resultaba bastante laxo, la ley del 85 fue furibundamente sancionadora. Como esto creó, lógicamente, muchos problemas, la ley del 95 fue simplificadora y suavizadora. La ley de 2003 vuelve a ser muy sancionadora, extremadamente prolija, e innecesariamente compleja.

A nivel reglamentario los preceptos de la reforma del 85 estuvieron desarrollados por el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, así como por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Los preceptos legales de la reforma del 95 fueron desarrollados reglamentariamente por el Real Decreto 1649/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolló el régimen sancionador tributario y se introdujeron las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

Por último, los preceptos de la nueva Ley General Tributaria han sido desarrollados por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario.

Por otra parte, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos ha sido derogado y sustituido por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 (RGGIT)<sup>33</sup>.

## **2.1.- Tipos de infracciones tributarias en la Ley General Tributaria de 1963, tras la reforma realizada por la Ley 10/1985**

Nuestra Ley General Tributaria de 1963 a partir de la reforma de 1985 había diferenciado dos grandes grupos de infracciones tributarias y, por tanto, dos grandes grupos de conductas infractoras, que en la legislación vigente entre 1985 y 2004 se denominaban infracciones simples, e infracciones graves.

La dicotomía terminológica era acusadamente desafortunada pues, a pesar de lo que pudiera sugerir la denominación utilizada, no existía una relación de graduación entre ambas infracciones de manera que unas fueran más graves que las otras, que por su parte serían, además de más leves, más simples, ya que la distinción no hacía en absoluto referencia a esta graduación, sino que se basaba en el tipo de conducta infractora, es decir, en el tipo de obligación infringida, puesto que, en definitiva, los ilícitos tributarios no son sino incumplimientos de obligaciones tributarias.

Efectivamente, la meta de la normativa tributaria consiste en conseguir el pago de los tributos, de manera que los ciudadanos ingresen unas cantidades de dinero en las

---

<sup>33</sup> Junto a estos preceptos hay que destacar que es frecuente que las leyes y reglamentos relativos a los diversos tributos tipifiquen algunos supuestos de infracciones tributarias y señalen algunas concretas sanciones para las mismas.

arcas públicas en base a la potestad tributaria del Estado. Para asegurar el cumplimiento de esta obligación, núcleo del Derecho tributario, el Ordenamiento Jurídico impone además una serie de obligaciones entre las que hay que destacar la de presentar declaraciones tributarias, llevar contabilidad, conservar los justificantes necesarios para acreditar lo declarado, permitir a la Administración la práctica de inspecciones y comprobaciones, etc.

Pues bien, constituyen infracciones tributarias tanto aquellas conductas (activas u omisivas) que suponen el incumplimiento de deberes formales como los que se acaban de mencionar y que no causan un perjuicio económico a la Hacienda Pública, como las que se conectan con el incumplimiento de la obligación de pago del tributo, constituyendo infracciones de deberes de carácter material que implican, por tanto, un perjuicio económico para el fisco, de ahí que el criterio más nítido de distinción entre los ilícitos tributarios sea la existencia o no de un perjuicio económico.

Así pues, en la anterior Ley General Tributaria las infracciones graves suponían un perjuicio económico presente o futuro para la Hacienda Pública, mientras que las infracciones simples no suponían ningún perjuicio económico, sino la infracción de deberes de carácter formal.

Esto se desprendía de los artículos 77 y 78<sup>34</sup> de la

---

<sup>34</sup> Así, el artículo 78, tras la reforma de 1985, definía las infracciones simples en los siguientes términos:

"1. Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sea sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves.  
2. Dentro de los límites establecidos por la Ley las normas

citada ley, el último de los cuales era una norma en blanco de carácter muy amplio que configuraba las infracciones tributarias simples como las infracciones de cualquier deber legal o reglamentario establecido por las normas tributarias, siempre que no constituyeran al mismo tiempo infracción grave, previsión que reconocía el principio *ne bis in ídem*, ya que a menudo una misma conducta puede suponer una infracción de deberes formales y al mismo tiempo el incumplimiento de los deberes conectados con la obligación material de pago del tributo.<sup>35</sup>

Por su parte las infracciones graves fueron reguladas

---

reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones simples, de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos."

<sup>35</sup> El ejemplo más característico sería la omisión de una autoliquidación que además de la falta de presentación de la declaración implica necesariamente la falta de pago del tributo. En estos casos, según precisaba el artículo 78 de la Ley General Tributaria se consideraba cometida sólo la infracción grave.

Sobre este artículo se plantearon por la doctrina dudas en cuanto a su respeto o no del principio de legalidad, especialmente en relación con el carácter absoluto o relativo de la reserva de ley en materia de infracciones y sanciones tributarias. La mayoría de la doctrina concluyó que se trata de una reserva relativa, de modo que únicamente "sería necesario que la ley precisara con suficiente determinación los límites dentro de los cuales ha de moverse la fuente reglamentaria, de manera que esta se limitaría a una especificación del tipo genérico ya definido en la ley habilitadora". Ahora bien, se criticó seriamente el que "estos límites prácticamente no existen dada la amplitud con que aparecen definidas las infracciones simples, las cuales, [...] de hecho, carecen de tipicidad, habida cuenta del carácter absolutamente abierto de la definición del artículo 78.1 de la Ley General Tributaria". Cfr. PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., págs. 273-274.

Aunque no procede extenderse en la evolución del precepto en el sentido de un mayor respeto al principio de tipicidad, ni en las diversas conductas constitutivas de infracción tributaria simple tras la Ley 10/1995, pues no son relevantes para la comprensión del delito de defraudación tributaria y de las relaciones entre Administración y Jurisdicción en los delitos contra la Hacienda Pública, debe mencionarse la infracción de deberes contables y registrales que guardaba (y guarda, pues esta infracción también se encuentra tipificada en el artículo 200 de la vigente LGT) una íntima conexión con la conducta tipificada en el artículo 350 bis del Código Penal que regulaba el delito contable, actualmente regulado en el artículo 310 del vigente Código Penal.



en el artículo 79 de la Ley General Tributaria, cuya redacción tras la Ley 10/1985 señalaba que:

"Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener.

b) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.

c) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros.

d) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad".

Los supuestos a) y b) suponían un perjuicio inmediato y directo mientras que en los supuestos c) y d) el perjuicio económico sólo se presentaría en el futuro, pero con carácter matemáticamente necesario como consecuencia de la mecánica liquidatoria de impuestos tales como el IVA, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o el Impuesto sobre Sociedades.

El supuesto más frecuente, la infracción tributaria por excelencia, que también ocupa el papel protagonista en la mente del legislador de la vigente Ley General Tributaria, es el contemplado en la letra a) del citado artículo 79, que consistía en "dejar de ingresar la deuda tributaria, dentro de los plazos reglamentariamente señalados". Este tipo infractor es también el que subyace en la concepción del legislador penal plasmada en el artículo 305 del Código Penal, lo que traslada a nuestro campo algunos problemas relevantes de los surgidos en torno al mismo<sup>36</sup>.

---

<sup>36</sup> La dicción literal de este apartado era bastante amplia y defectuosa técnicamente, por lo que se plantearon varios problemas importantes,

## **2.2.- Tipos de infracciones tributarias en la vigente Ley General Tributaria**

La vigente Ley General Tributaria, Ley 58/3003, de 17 de diciembre, regula las infracciones tributarias en su Título IV, "La potestad sancionadora", artículos 178 y siguientes.

No se va a intentar penetrar en la intrincada selva que constituye el régimen de infracciones de la vigente Ley General Tributaria, ni se va a intentar exponer sistemáticamente la clasificación de las mismas<sup>37</sup> que se detalla en el artículo 184 de la citada Ley pues ello, dada su prolijidad, desbordaría las posibilidades de estas líneas que se limitarán, en consecuencia, a exponer estrictamente lo relevante a efectos de una mejor comprensión de los problemas en torno al delito de defraudación tributaria que son objeto de nuestro análisis.

La citada ley parece prescindir de la tradicional dicotomía en función de la existencia o no de perjuicio económico y clasifica las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, presuntamente en función de su mayor o menor gravedad, siguiendo el modelo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común.

El artículo 191 regula la infracción contenida en la

---

entre los cuales resulta imprescindible, por afectar al núcleo de las relaciones entre Administración y Jurisdicción en el delito fiscal, el análisis de la utilización de la expresión "dejar de ingresar", que se hará más adelante.

<sup>37</sup> Vid. sobre el régimen sancionador de la nueva LGT, ANIBARRO PEREZ, S. y SESMA SANCHEZ, B., *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.

letra a) del artículo 79 de la antigua Ley General Tributaria, es decir, la "infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación"<sup>38</sup>.

Por su parte, el artículo 192 regula la "infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones", es decir, el supuesto contemplado en la letra b) del artículo 79 de la LGT tras la reforma de 1995.

El supuesto recogido en la letra c) del artículo 79 de la anterior LGT tras la reforma de 1995 está regulado en el artículo 193 de la vigente LGT relativo a la "infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones".

El artículo 194 tipifica una conducta que en la anterior legislación carecía de tipificación al regular la "infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales".

En los siguientes artículos se regulan los demás supuestos del antiguo artículo 79. Así, el artículo 195 regula la "infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos

---

<sup>38</sup> En los siguientes términos:

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes..."

tributarios aparentes”, el artículo 196 la “infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas”, y el artículo 197 regula la misma infracción, pero cuando lo que se imputa incorrectamente son “deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas”.

Los artículos siguientes regulan, en parecidos términos respecto de la legislación anterior, los supuestos antes calificados como infracciones simples, es decir, aquellos que no suponen un perjuicio económico mediato o inmediato para la Hacienda Pública, lo que se refleja claramente en el precepto que abre la regulación de las infracciones tributarias por incumplimiento de obligaciones o deberes formales, el artículo 198, que regula la “infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones”<sup>39</sup>.

Del análisis de la normativa vigente y de la propia dicción literal del título de los artículos 198 y 199, que al referirse a las infracciones reguladas en los mismos las delimita con la expresión “sin que se produzca perjuicio

---

<sup>39</sup> Por su parte, el artículo 199 regula la “Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información”. Los artículos 200 a 206 continúan la regulación de las infracciones por incumplimiento de deberes formales, las antiguas infracciones simples.

económico" cabe concluir que, pese a que la nueva Ley General Tributaria prescinde de la tradicional dicotomía y clasifica las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, presuntamente en función de su mayor o menor gravedad, la distinción entre infracciones que ocasionan un perjuicio económico e infracciones que no lo ocasionan, no solo está latente en la caótica regulación del régimen sancionador de la nueva ley, sino que es, probablemente, el criterio más sólido, y el único coherente, para conseguir cierto orden que permita intentar entenderla.

### **3.- La defraudación tributaria como "infracción" que supone un perjuicio económico para la Hacienda Pública**

Este criterio es, además, el que nos interesa para entroncar la actuación administrativa con el Derecho penal, pues la defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal, a los efectos que aquí interesan, no es sino una infracción tributaria en la que la cantidad dolosamente defraudada alcanza los 120.000 euros.

Se trata de una afirmación, quizá demasiado básica, pero, como se irá viendo a lo largo de estas páginas, sólo desde la misma se van a poder entender algunos de los problemas que surgen en torno a la figura del delito fiscal.

Así, y como ya se ha señalado, el delito de defraudación tributaria aparecería *prima facie*, en la actuación de la Administración Tributaria, como una posible infracción tributaria de las previstas en los artículos 191 a 193 de la vigente Ley General Tributaria, es decir, los supuestos de infracciones que suponen un perjuicio económico

real y concreto en forma de un menor ingreso o en forma de la obtención de una devolución indebida. Cuando estas infracciones tributarias son cometidas dolosamente y en una cuantía superior a los 120.000 euros nos encontraremos, en principio, ante la figura del artículo 305 del Código Penal.

Aquí debemos destacar que no se puede afirmar la existencia de una auténtica relación de graduación entre las infracciones graves, muy graves y el delito de defraudación tributaria, ya que, dicho en términos muy simplificados<sup>40</sup>, las infracciones tributarias se califican como graves en caso de ocultación y como muy graves en caso de empleo de medios fraudulentos, pudiendo, por tanto darse casos de conductas que, en principio, únicamente serían infracciones graves al existir ocultación sin medios fraudulentos pero que constituirían delito si la cuota defraudada excediera de 120.000 euros.

Por el contrario, conductas calificables de defraudatorias, en el sentido de que se han empleado medios fraudulentos, no podrían nunca constituir delito fiscal por debajo del mencionado umbral cuantitativo.

A la inversa, también cabría en teoría una infracción leve que, superando los 120.000 euros de cantidad dejada de ingresar, supusiera un delito de defraudación tributaria, en cuanto se hubiera producido una omisión dolosa en la declaración, dado que parece posible que haya esa omisión sin que haya ocultación ni empleo de medios fraudulentos<sup>41</sup>,

---

<sup>40</sup> Como ya se ha señalado la nueva regulación es extremadamente compleja, de manera que cualquier referencia absolutamente estricta a lo regulado en la misma requeriría un análisis propio que excedería las posibilidades de estas páginas.

<sup>41</sup> Sobre ambos conceptos vid. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de*

pues el dolo eventual que podría ser suficiente para calificar una conducta de delito no parece que requiera necesariamente lo que la LGT llama "ocultación", que respondería a una forma de dolo más específica, o, incluso, rizando el rizo, a una negligencia más o menos grave<sup>42</sup>.

En todo caso, se ha de afirmar que el delito de defraudación tributaria supone un perjuicio económico para la Hacienda Pública; en definitiva, una conducta de "dejar de ingresar", según la terminología introducida en nuestro Derecho por la Ley 10/1985 y mantenida hasta la vigente Ley General Tributaria, que la utiliza como clave en el propio título de su artículo 191, que vuelve a centrar la definición del tipo de la infracción tributaria por excelencia en la expresión "dejar de ingresar".

Por el contrario, los supuestos de los artículos 194 a 197, al ser supuestos en los que el perjuicio económico no es presente, sino futuro, de manera que son supuestos de mero peligro, no van a poder transformarse en delito de defraudación tributaria pues este es considerado como un delito de resultado, sin perjuicio de que en algún supuesto

---

*culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., págs. 211 y ss.

<sup>42</sup> Sin embargo, la terminología utilizada produce problemas, pues ya se están alzando voces en el sentido de negar que se puedan calificar como delito conductas que no son calificadas por la LGT como graves o muy graves. En este sentido vid. CHOCLAN MONTALVO, J.A. "Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)", *La Ley*, n. 6296, 15 julio 2005, págs 1-6. También SAIZ DÍAZ, C., se ha pronunciado a favor de que para estimar la presencia del delito debemos encontrarnos ante una conducta constitutiva de infracción grave y un plus de antijuridicidad. Cfr. "Problemas derivados de la traslación de la normativa tributaria al proceso penal", ponencia presentada en el curso *Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria*, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 4-6 mayo, 2005, documentación del curso, no publicada.

podiera plantearse su consideración como tentativa<sup>43</sup>.

Por lo que se refiere a los supuestos de infracción de deberes formales, sin perjuicio económico, es decir, las infracciones antes calificadas como simples, ahora, como antes, no pueden constituir defraudación tributaria prevista en el artículo 305 del Código Penal, si bien podrán dar lugar a los supuestos del delito contable del artículo 310 del mismo las conductas tipificadas en el artículo 200 de la Ley General Tributaria que regula la "Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales".

#### **4.- La recurrente y engañosa expresión "dejar de ingresar"**

Uno de los problemas más graves creados por la Ley 10/1985<sup>44</sup>, y de los que en mi opinión más inconsciente se es, es el que resulta de la utilización por el legislador de la expresión "dejar de ingresar", como elemento central del tipo infractor. Problema que se traslada al elemento central del tipo penal que, en definitiva, parte de este tipo de infracción, creando no poca de la confusión existente en torno al mismo.

Literalmente, según la dicción del artículo 79.a) LGT

---

<sup>43</sup> Especialmente en relación con el supuesto del artículo 194, de solicitud indebida de devoluciones, se ha planteado por la doctrina la posibilidad de formas imperfectas de ejecución. Efectivamente, dado que el delito fiscal es un delito de resultado, en los casos de obtención indebida de devoluciones la comisión del delito requiere la materialización del acuerdo de devolución pues, en caso de que aquella no llegara a acordarse, habiendo mediado la solicitud indebida, si la Administración detectara esta situación sin ninguna intervención espontánea del contribuyente, estaríamos ante una modalidad imperfecta de comisión del delito, en grado de tentativa.

<sup>44</sup> Y en parte importante arrastrado por la vigente legislación.



tras la reforma de 1985<sup>45</sup> parecía que estábamos ante una infracción grave incluso en los casos en que la Administración había practicado una liquidación, que había comunicado al contribuyente, concediéndole un plazo para el ingreso correspondiente, en el que éste no pagaba.

Piénsese, por ejemplo, en el supuesto de que hubiera actuado la Inspección, determinado una deuda tributaria no ingresada, y practicado la liquidación correspondiente, que por aquel entonces incluía, además de los intereses de demora, la imposición de la correspondiente sanción por infracción grave. Si el contribuyente no ingresaba en el plazo señalado estaríamos de nuevo, según la dicción literal del precepto, ante una infracción grave y así sucesivamente, hasta el infinito.

En realidad no era esto lo que quería el legislador y, desde luego, no era esto lo que entendía la Administración Tributaria.

Para entender esta desafortunada<sup>46</sup> dicción legal hay que retroceder al contexto de la misma que es el ya aludido de erosión del régimen sancionador por el empleo de la expresión "que tiendan a ocultar", así como al decidido empeño de establecer un régimen de responsabilidad objetiva en los ilícitos tributarios, de manera que lo único que se pretendía era prescindir de la ocultación y objetivar la conducta, para lo que se recurrió a la citada expresión

---

<sup>45</sup> Que se ha mantenido desde entonces, "apañada" (cualquier otro término más elegante no sería adecuado) en los términos que veremos, por lo que en parte importante continúa arrastrando el problema, como acabamos de señalar.

<sup>46</sup> Pocas dicciones han inducido a más errores, y más importantes, en la doctrina y Jurisprudencia relativas al delito fiscal.

“dejar de ingresar”.

Debe recordarse aquí la vieja polémica sobre la culpabilidad en los ilícitos tributarios, reverdecida tras la aprobación de la Ley 10/1985, ya que hubo importantes sectores doctrinales y opiniones dentro de la Administración que señalaron la recepción en dicha ley de un sistema de responsabilidad objetiva<sup>47</sup>, lo que fue afirmado expresamente por el entonces Ministro de Economía y Hacienda, Miguel Boyer en los debates parlamentarios de la Ley<sup>48</sup>.

Como ya hemos visto, esta polémica quedó saldada en el sentido de que, por la sustancial unidad de naturaleza entre ilícitos administrativos y penales, reafirmada por el Tribunal Constitucional a partir de su sentencia 18/1981, de 8 de junio, la acción típica ha de ser culpable, al menos por simple negligencia, para ser acreedora de la correspondiente sanción.<sup>49</sup>

Efectivamente, pese a la afirmación ministerial en la discusión parlamentaria de la Ley y a la existencia de una fuerte oposición en importantes sectores de la Administración Tributaria, la necesidad de la culpabilidad

---

<sup>47</sup> Vid. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., págs. 173 y ss. También vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias”, Ed. Cívitas, REDF, n. 47-48, 1985, págs. 412 y ss.

<sup>48</sup> Vid., *Debate de totalidad*, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, n. 150, de 2 de octubre de 1984, y *Debate en Comisión*, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, n. 267, de 14 de febrero de 1985.

<sup>49</sup> Respecto a este principio destaca Alejandro Nieto “[l]a necesidad - que ya es urgencia- de construir una teoría específica de la culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador que no nazca tarada con las exigencias de un Derecho Penal que en este campo resulta incompatible con la realidad y con las funciones específicas de esta rama jurídica”. Cfr. NIETO GARCIA A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 22.

como elemento constitutivo de las infracciones tributarias fue expresamente reconocida por la propia Administración por Circular de 29 de febrero de 1988, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, así como por Circular de 22 de julio de 1988, de la Secretaría General de Hacienda.

Por último, el Tribunal Constitucional se pronunció expresamente sobre este tema, en términos que después ha mantenido recurrentemente, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en cuyo Fundamento Jurídico 4.A señala:

"No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo art. 77 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Con ello queda dicho también que el citado precepto legal no ha podido infringir en modo alguno los principios de seguridad jurídica (artº 9.3 de la Constitución) y de legalidad sancionadora (artº 25.1 de la Constitución)".

Es exclusivamente el intento de la Ley 10/1985 de establecer un régimen de responsabilidad objetiva el que explica esta dicción que no pretendió cambiar las relaciones liquidación/recaudación/sanción, trasladando a la fase de recaudación el régimen sancionador tributario, pues en la citada ley se continuó manteniendo el sistema sancionador exclusivamente conectado con la fase de liquidación.

**5.- Los ilícitos tributarios por incumplimiento de obligaciones materiales corresponden a la fase de liquidación tributaria y son ajenos a la fase de recaudación**

Efectivamente, dado que la interpretación literal

arriba apuntada se entendió que conducía al absurdo, por circulares de la Secretaría General de Hacienda de 29 de abril de 1986 y de 22 de julio de 1988, sobre criterios a seguir en la aplicación de sanciones tributarias, se interpretó que en los casos tradicionalmente denominados "de contraído previo", es decir, en los que ya existía una liquidación que no se ingresaba, no se entraría en la dinámica de imponer nuevas sanciones *ad infinitum*, sino que una vez liquidado el tributo, si este no se ingresaba, se procedía directamente a la ejecución en vía ejecutiva con el correspondiente recargo de apremio, del 20% del importe del débito. Esta interpretación fue la seguida por las circulares citadas para los supuestos de autoliquidaciones presentadas sin ir acompañadas del correspondiente ingreso.

Del análisis de las citadas circulares resultaba un régimen según el cual en caso de autoliquidación, extemporánea o no, sin ingreso, se procedía a la vía de apremio. Si la autoliquidación era extemporánea sin requerimiento, se imponían también los recargos por declaración extemporánea y si se presentaba ya iniciada la actuación administrativa, es decir, con requerimiento, se imponía ulteriormente la correspondiente sanción por infracción grave, lo que no era impedimento para la actuación de la vía de apremio, con el correspondiente recargo, en caso de que la autoliquidación no se ingresara en el momento de su presentación.

En cuanto a las liquidaciones administrativas que no se ingresaban, quedaba claro que se procedía a la vía ejecutiva, sin proceder a la imposición de sanción.

De esta manera, a pesar de la ambigüedad de la dicción legal, se ponía de manifiesto algo de lo que no se es del todo consciente, aunque haya sido y continúe siendo una constante en nuestro Derecho sancionador tributario, y es que las conductas no deseables que se produzcan en sede recaudatoria viven al margen del mismo, pues no están tipificadas como infracciones tributarias<sup>50</sup>, al menos como infracciones de las anteriormente calificadas como graves y que ahora, para entendernos, podemos identificar como aquellas que producen un perjuicio económico a la Hacienda Pública.

En definitiva, las circulares corrigieron la ley, precisamente en el sentido que ulteriormente fue propuesto por la doctrina<sup>51</sup>, que señaló la necesidad de una

---

<sup>50</sup> Esta es la explicación de muchos de los supuestos de responsabilidad regulados en nuestra Ley General Tributaria, pues la no consideración de las conductas "infractoras" en la fase de recaudación como auténticas infracciones tributarias ha dado lugar a la introducción de algunas de las mismas como supuestos de responsabilidad tributaria. Vid., en este sentido LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., págs. 154-155.

<sup>51</sup> Así, AGUALLO AVILÉS señaló que "pese a la dicción del precepto y la clara intención del legislador, debe hacerse una interpretación correctora en el sentido de afirmar que la simple omisión del ingreso sin ocultación de datos a la administración no puede dar lugar en ningún caso a infracción tributaria grave". Cfr. AGUALLO AVILÉS, A., "Infracciones (artículo 79)", en VV.AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1173.

Por su parte, ZORNOZA PÉREZ señaló que "en el sistema de infracciones y sanciones anterior a la reforma introducida por la Ley 10/1985, quedaban al margen de la tipificación como infracciones los comportamientos ilícitos en la fase de recaudación, por considerarse suficiente la protección resultante de los mecanismos de autotutela inherentes al privilegio ejecutivo, acompañados, en su caso, de los intereses de demora y recargos de prórroga y apremio. Sin embargo, en la nueva redacción del citado artículo 79.a) de la LGT, al carecer el legislador de un criterio claro de distinción entre potestad sancionadora y medios de ejecución, se tipifican como infracciones, desconociendo las exigencias del principio de proporcionalidad, conductas ilícitas cuyos efectos podrían ser perfectamente reparados mediante el empleo de los mecanismos ordinarios de ejecución [...]". Cfr. ZORNOZA PEREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, págs. 46 y 47. Vid., también en este sentido, LÓPEZ LÓPEZ, H., *El*

interpretación correctora del citado artículo 79 a). Interpretación correctora que ya se había producido efectivamente por quién tenía que aplicar el sistema, es decir, por la Administración Tributaria.

Esta interpretación doctrinal y administrativa fue confirmada por la redacción dada al artículo 128.2 de la Ley General Tributaria por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992<sup>52</sup>, que dejó claro que en los casos de autoliquidaciones sin ingreso se procedería, sin más, a la recaudación ejecutiva.

Ahora bien, sin perjuicio de la pertinencia de esta "aclaración" legal, incluida entre los preceptos dedicados al procedimiento de recaudación, no se podía ignorar la conveniencia de completar la tipificación de la conducta infractora directamente en los preceptos de la ley relativos al tipo infractor y no a través de circulares administrativas, combinadas con las disposiciones legales sobre el procedimiento de recaudación.

Por ello, con ocasión de la reforma de la LGT realizada por Ley 25/1995, de 20 de julio, se produjo la correspondiente modificación del artículo 79 a) de la misma, excluyendo del tipo infractor los supuestos mencionados, pues, aunque se sigue definiendo el tipo infractor en

---

*principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., pág. 193.

<sup>52</sup> Este precepto dispuso: "Cuando una declaración- liquidación o autoliquidación se presente dentro de plazo, sin que se efectúe simultáneamente el ingreso de la deuda tributaria, hallándose obligado a ello el sujeto pasivo o retenedor, la Administración, transcurrido el plazo establecido para la presentación de la declaración- liquidación o autoliquidación, procederá de inmediato al cobro por vía de apremio de la deuda o cantidad autoliquidada, exigiendo el correspondiente recargo de apremio y los intereses de demora devengados".

términos de "dejar de ingresar", se aclara que cuando se trate de deudas ya liquidadas o autoliquidadas que no se ingresen lo que procede no es la apertura de un procedimiento sancionador, sino la vía de apremio.

En consecuencia, como ya hemos señalado, la expresión "dejar de ingresar" como elemento central del tipo infractor no puede ser más engañosa, pues este está absolutamente desconectado de la fase de recaudación, de manera que, como señala AGUALLO AVILÉS, "[l]a piedra angular que sirve de base al actual sistema de infracciones graves sigue siendo la ocultación en la fase de liquidación"<sup>53</sup>.

Esta característica se traspasa al delito de defraudación tributaria, cuyo concepto parte directamente de la infracción tributaria a que venimos refiriéndonos, pues no hay que olvidar que, también en palabras del mismo autor, el tipo del 79.a) "dejar de ingresar" es el correlato de la "elusión del pago de tributos" del art. 349 del CP<sup>54</sup>.

Por tanto, se debe tener presente que todo nuestro sistema penal especialmente diseñado para los ilícitos tributarios y, en definitiva, el tipo de la defraudación tributaria, omite cualquier consideración al fraude que se produce en la fase de recaudación que es, por tanto, atípico como delito contra la Hacienda Pública y como infracción tributaria.

---

<sup>53</sup> Cfr. AGUALLO AVILÉS, A., "Infracciones (artículo 79)", ob. cit., pág. 1177.

<sup>54</sup> Ibidem, pág. 1169. Esto no es suficientemente tenido en cuenta a la hora de entender los problemas que plantea el delito fiscal, produciendo parte importante de la confusión reinante en la doctrina penalista y en la Jurisprudencia, que tienden a entender que "dejar de ingresar" es, precisamente, dejar de ingresar.

## **6.- La exoneración de sanción por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria**

El artículo 79 a) LGT, tras la reforma realizada por Ley 25/1995, de 20 de julio, definía el tipo infractor como "dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley".

Esta manera de definir el tipo infractor ha sido mantenida por el artículo 191 de la vigente LGT relativo a la "infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", según el cual "constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b del apartado 1 del artículo 161<sup>55</sup>, ambos de esta Ley".

Ya hemos visto el significado de la mención al artículo 127 de la anterior LGT, 161 de la vigente, que, contradiciendo la expresión legal "dejar de ingresar" reubicaba el tipo infractor en la fase de liquidación.

---

<sup>55</sup> Artículo 161 LGT: "Recaudación en período ejecutivo.

1. El período ejecutivo se inicia:[...]

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación".



La mención al artículo 61 de la anterior LGT, 27 de la vigente, venía a resolver el problema de la consideración de la regularización voluntaria como causa de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, cuya regulación constituye un ejemplo paradigmático de la inestabilidad legislativa propia de la materia tributaria<sup>56</sup>.

Este problema se planteó con dureza en la discusión parlamentaria de la ley 10/1985, como resultado de la cual se impuso la redacción del tipo infractor que acabamos de analizar, de la que resultaba la imposición de las sanciones previstas para las infracciones graves a quienes cumplieran espontánea pero tardíamente sus obligaciones tributarias, cualquiera que fuera el retraso y cualquiera que fuera la posibilidad administrativa de detectar el incumplimiento.

Este tratamiento no parecía especialmente adecuado para fomentar el cumplimiento espontáneo, aunque tardío, de las obligaciones tributarias, por lo que el artículo 19 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, "reformó" la LGT disponiendo que en estos casos se impondría la sanción por la infracción simple de declarar fuera de plazo y se exigirían los correspondientes intereses de demora, pero no se impondría la sanción por infracción grave.

Dado el insuficiente rango de esta disposición, la Ley 46/1985, de 17 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, modificó el artículo 61.2 de la LGT

---

<sup>56</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (IV)", Revista de Contabilidad y Tributación, núms. 161-162, 1996, pág. 50. Vid. también, ESPEJO POYATO, I., "Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria", Impuestos, 3/1.996.

estableciendo que en caso de "ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo" sólo se exigirían los intereses de demora, con un mínimo del 10% de la "deuda tributaria"<sup>57</sup>, de manera que en estos casos no se impondría ninguna sanción<sup>58</sup>.

Este régimen fue modificado por la Disposición Adicional 14ª de la ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>59</sup>.

El cambio en el artículo 61.2 LGT, con efectos a partir del 1 de enero de 1992, suponía, pese a que la ley se refería a un recargo "único" del 50%, que era el general, con exclusión de las sanciones y de los intereses de demora, la aplicación de un recargo de un 10% si el ingreso se efectuaba dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso y de un 100% si el contribuyente no efectuaba el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración sin solicitar expresamente aplazamiento o fraccionamiento de pago.

Este duro sistema de recargos automáticos fue

---

<sup>57</sup> Esta atécnica terminología es de la ley.

<sup>58</sup> El texto de este precepto, según la Disposición Adicional Trigésimo Primera de la Ley 46/1985, decía que "los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria".

<sup>59</sup> El artículo 61.2 de la Ley General Tributaria tras la reforma señalada quedó redactado en los siguientes términos: "Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100 con exclusión del interés de mora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante el recargo sería del 10 por 100, si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100".

considerado por la doctrina y jurisprudencia como una sanción encubierta. Por otra parte, desincentivaba el cumplimiento voluntario, aunque tardío, puesto que su cuantía venía a coincidir con la de la sanción mínima, pudiendo incluso doblarla<sup>60</sup>. Dureza que obedecía, sin duda, a la finalidad de favorecer el éxito de las medidas extraordinarias de "regularización" introducidas por la citada Ley 18/1991.

Estas razones estuvieron presentes en la ley 25/1995, de 20 de julio, que volvió a modificar el régimen de las declaraciones extemporáneas, desplazado tras la reforma al art. 61.3 de la LGT, previendo la aplicación de unos recargos del 5, 10 y 15% (respectivamente para las declaraciones presentadas sin requerimiento previo dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso), que excluían las sanciones y los intereses de demora. Ahora bien, en el caso de que la declaración se presentara pasados los doce meses del plazo correspondiente, el recargo sería del 20%, compatible con los intereses de demora, exigibles<sup>61</sup>, desde el primer día.

Este régimen es el establecido en el artículo 27 de la vigente Ley General Tributaria, bajo la rúbrica, "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo"<sup>62</sup>. El

---

<sup>60</sup> Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit. pág. 243.

<sup>61</sup> Todos estos recargos son, a su vez, compatibles con el recargo de apremio, entonces regulado en el art. 127 de la Ley, que era con carácter general del 20% y que se exigía en el caso de que el contribuyente declarase, puntual o tardíamente, pero no realizase el ingreso correspondiente, sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago.

<sup>62</sup> Según el cual: "1. Los recargos por declaración extemporánea son

sistema se completa por el artículo 179.3 LGT<sup>63</sup>, que

---

prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación. [...].”

Como diferencias con el régimen anterior hay que destacar la exigencia de intereses de demora sólo a partir del año, así como la expresa exclusión, en el apartado 4. de lo que se podrían llamar “regularizaciones voluntarias clandestinas”, muy frecuentes especialmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en las Retenciones a Cuenta del Impuesto sobre la Renta, en las que el contribuyente incluía en periodos ulteriores cantidades no declaradas en los anteriores dentro del mismo año.

<sup>63</sup> Según el cual: “Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta Ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o

explicita la exoneración de sanción para quienes voluntariamente regularicen su situación tributaria.

### **7.- La Jurisprudencia Constitucional sobre los recargos por declaraciones extemporáneas**

Los recargos regulados en el artículo 61.2 (o 3) de nuestra vieja Ley General Tributaria plantearon numerosos problemas que reclamaron la atención del Tribunal Constitucional.

La primera sentencia sobre los mismos fue la 164/1995, de 13 de noviembre, en relación con el artículo 61.2 de la LGT, tras la reforma realizada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, sobre varias cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas, de la que fue ponente DELGADO BARRIO.

En la citada sentencia se desestimaron las cuestiones de inconstitucionalidad analizadas en base a la afirmación de que la figura del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, aparte de su cometido resarcitorio, tenía una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos pues, partiendo de la base de que el tributo no se pagó dentro de plazo, trataba de mitigar el retraso estimulando un pago anterior al requerimiento mediante la exclusión de las sanciones<sup>64</sup>.

---

incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes”.

<sup>64</sup> En palabras del propio Tribunal, Fundamento Jurídico Tercero de la sentencia: “Ya en este punto, debe recordarse que la STC 76/1990, examinando el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal del dinero para cuantificar el interés de demora -art. 58.2 b) L.G.T.-, llegaba a la conclusión de que tal incremento no constituía una sanción, dado que su finalidad «consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias» y ello sobre la base de

Ambas finalidades provocan una cierta tensión interna, lo que puede explicar las dificultades del legislador a la hora de dibujar esta figura<sup>65</sup>.

El recargo, señala la citada sentencia, integra una penalización económica en caso de retraso en el pago, para tratar de conseguir que éste se produzca dentro de plazo, con función similar a la de la cláusula penal que pueden convenir las partes, en virtud de su autonomía de la voluntad, para impulsar el cumplimiento de las obligaciones en las relaciones privadas, y que viene contemplada en los arts. 1.152 y ss. Cc, pero no constituye una manifestación del *ius puniendi* del Estado, es decir, no es una sanción en

---

que el art. 31.1 C.E. «al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes».

<sup>65</sup> En su Fundamento Jurídico Cuarto la sentencia señaló: "Importa advertir ante todo que las cuestiones planteadas a propósito del art. 61.2 L.G.T. contemplan únicamente la alternativa sanción/medida resarcitoria, que constituyen tipos de medidas con unas finalidades en principio bien diferenciables, en la medida en que la primera persigue la disuasión y el castigo de una conducta ilícita y la segunda la reparación de un daño. Sin embargo, [...no] puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos".

En el Fundamento Jurídico Quinto el Tribunal se plantea la naturaleza jurídica de estos recargos en los siguientes términos: "Descartada la finalidad represiva del recargo en razón de las consideraciones hechas, importa ahora determinar positivamente cuál es su verdadera función [...] En realidad la figura completa que aparece en el art. 61.2 L.G.T., aparte el cometido resarcitorio ya mencionado, tiene una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos[...].

Sin embargo, el hecho de que los recargos tengan esa función coercitiva, disuasoria o de estímulo (lo que les da, como ha destacado alguna doctrina, un cierto matiz sancionatorio) no los convierte en sanciones en sentido propio, por cuanto su función no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)".

sentido propio, por lo que no le son aplicables las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionatoria establecen los arts. 25.1 y 24.2 CE.

Por otra parte, la no introducción por el legislador de una diferenciación en función del factor temporal a la hora de configurar el recargo, a juicio del Tribunal, no se puede considerar atentatoria contra el principio de igualdad, pues el art. 14 CE reconoce el derecho a no sufrir discriminaciones y a que el legislador no introduzca entre los ciudadanos diferenciaciones carentes de fundamento razonable, pero no el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato.

A juicio del Tribunal Constitucional, la muy superior cuantía del recargo respecto del interés de demora resulta proporcionada en atención a la diversidad de funciones que cumplen ambas medidas, por lo que no se vulnera el principio de igualdad. Tampoco supone una vulneración del principio de capacidad económica, pues este, como principio constitucional, proyecta sus exigencias en relación con los tributos, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha.

Especial interés tiene el voto particular de MENDIZABAL ALLENDE, al que se adhirió GIMENO SENDRA, que, sin afectar al fallo, afecta a los conceptos utilizados para "calificar jurídicamente la institución enmascarada por la norma en entredicho", pues se pronuncia sobre la naturaleza jurídica de la institución del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria a la que califica de excusa absolutoria conectada

con la institución del arrepentimiento espontáneo. Por otra parte, invocan ambos magistrados la posibilidad de las llamadas sentencias interpretativas<sup>66</sup> que permiten predicar la constitucionalidad del precepto si su sentido y alcance se deslinda en los términos señalados en el voto particular<sup>67</sup>.

Ulteriormente el Tribunal Constitucional tuvo nueva ocasión de pronunciarse sobre el tema, en la sentencia 171/1995, de 21 de noviembre, que desestimó un recurso de amparo, y cuyo ponente fue, GIMENO SENDRA.

Igualmente, la STC 198/1995, de 21 de diciembre<sup>68</sup>, ponente GABALDON LOPEZ, rechazó varias cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas pues, dado que el recargo que estamos analizando carece de carácter sancionador, no son exigibles respecto del mismo las garantías procesales propias del procedimiento sancionador<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> Es decir, lo que parafraseando al constitucionalismo alemán ha sido denominado, "Verfassungskonformeauslegung".

<sup>67</sup> Del texto del citado voto particular conviene destacar lo siguiente: "En suma, podría resultar viable constitucionalmente el precepto legal en cuestión, que configura una multa atípica, si para aplicarla la Hacienda Pública hubiera de tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respeto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias".

<sup>68</sup> También en relación con esta sentencia MENDIZABAL ALLENDE planteó voto particular al cual se adhirió GIMENO SENDRA. Este voto particular que, según se señala, por cortesía no remite al lector al voto particular anteriormente reseñado, lo reproduce, si bien omitiendo la referencia a las denominadas "sentencias interpretativas".

<sup>69</sup> Señalando que "la Sentencia del Pleno de este Tribunal 164/1995 [...]niega carácter y naturaleza sancionatorios al indicado precepto[...] En consecuencia, si, como señala el Fiscal, la caracterización como sanción de una medida despliega su trascendencia al exigir la concurrencia de las garantías anudadas al procedimiento sancionador, es claro que descartada aquella naturaleza resulta inoperante la exigencia de las mencionadas garantías, dado que en puridad el devengo del recargo que contempla el art. 61.2 L.G.T., al no ser considerado como imposición de una sanción, no exigirá procedimiento ni audiencia del interesado".



Ulteriormente hay que citar los autos 57/1998 de 3 de marzo y 237/1998 de 10 de noviembre, en relación con sendas cuestiones de inconstitucionalidad que se inadmitieron pues, aunque ya se plantearon en relación con la redacción del artículo 61.2 tras la Ley 18/1991, la liquidación que se había girado a la parte actora del proceso contencioso-administrativo en ambos casos había sido el recargo del 10 por 100 de la cuota tributaria dejada de ingresar en plazo<sup>70</sup>.

Pero, como no podía ser de otra forma, no acabó ahí la cosa, de manera que el Tribunal Constitucional volvió a pronunciarse sobre el tema en la sentencia 276/2000 de 16 de noviembre, ponente VIVES ANTÓN, sobre varias cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas relativas al recargo único del 50 por 100<sup>71</sup> establecido en el art. 61.2 LGT, en la redacción dada por la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 18/1991 del IRPF.

El TC declaró que el inciso primero del párrafo primero del art. 61.2 LGT es inconstitucional en cuanto establece un recargo del 50 por 100 para los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas

---

<sup>70</sup> En ambos casos, manifestó el Tribunal que "pese a la distinta redacción que al art. 61.2 LGT dieron las Leyes 46/1985 y 18/1991 (mientras la primera preveía un interés de demora nunca inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria, la segunda fijaba un recargo único del 10 por 100 «con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles»), es claro que una y otra norma vinieron a establecer, durante su respectiva vigencia, sendos recargos del 10 por 100, de idéntica naturaleza, de manera que también al fijado por la Ley 18/1991, impugnado en esta sede, le resulta aplicable la doctrina sentada en la STC 164/1995 [...]".

<sup>78</sup> El Tribunal debió limitarse en su análisis al primer inciso del párrafo primero del art. 61.2 LGT cuestionado dado que, de todos los recargos previstos en el citado precepto -del 10, 50 y 100 por 100 de la deuda tributaria-, sólo el del 50 por 100 había sido aplicado a los actores en los procesos contencioso-administrativos que dieron lugar al planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad.

fuera de plazo sin requerimiento previo por cuanto tiene consecuencias punitivas y, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que en su defensa considere oportuno y obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador, que la imposición de toda sanción exige, vulnera el art. 24.2 Constitución Española<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> Señala el Tribunal: "Resulta evidente, por otra parte, que la cuantía del recargo que enjuicamos -un 50 por 100 de la deuda tributaria- impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 LGT. En efecto, como señala la Sala que plantea las cuestiones de inconstitucionalidad, la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) LGT, de manera que la aplicación de esta medida no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas previstas en el Capítulo VI sobre "Infracciones y sanciones" de la LGT[...] (FJ 5).

"Por ello, hay que concluir [...] que a dicho recargo le resultan de aplicación las garantías materiales y procesales aplicables a las sanciones que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos de la CE". Interesante resulta de nuevo el voto particular de MendizAbal Allende según el cual "esta es la crónica de un "overruling" anunciado aunque inconfeso, [...] en mi opinión, la elevación de la cifra porcentual del sedicente "recargo" ha sido el detonante" (FJ 6).

Esta sentencia tuvo otro voto particular de GARRIDO FALLA que, compartiendo el fallo estimatorio y la declaración de nulidad (por inconstitucional) del recargo único del 50% establecido en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Disposición Adicional 14.ª 2 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, discrepó, sin embargo, del canon de constitucionalidad que se utiliza como ratio decidendi, pues "antes de invocar el canon de constitucionalidad del artículo 24.2 CE, resulta necesario denunciar la arbitrariedad (art. 9.º 3 CE), por desproporcionado, del precepto que se cuestiona (art. 24.2 CE)".

El Tribunal Constitucional tuvo nueva ocasión de pronunciarse sobre el asunto en la sentencia 127/2002, de 23 de mayo, con ocasión de un recurso de amparo, que concedió, dado que la cuestión de fondo había sido definitivamente resuelta por la STC 276/2000, de 16 de noviembre.

## **CAPÍTULO II.- LA REGULACIÓN DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL DERECHO PENAL ESPAÑOL**

Si bien se suele citar como precedente de los delitos contra la Hacienda Pública, y más concretamente del delito de defraudación tributaria, el delito "de ocultación fraudulenta de bienes o industrias" contemplado en el Código Penal de 1870, lo cierto es que esta figura delictiva no tuvo efectividad práctica, de manera que podemos afirmar que la tipificación del delito fiscal se introduce en el Derecho penal español por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, que en sus artículos 35, 36 y 37 reguló la nueva figura delictiva.

### **1.- La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal**

El núcleo del nuevo delito fiscal se reguló dando nueva redacción al artículo 319 del Código Penal de 1944, dentro del Título de *las Falsedades*, al tipificar como conducta punible la elusión del pago de impuestos y el disfrute indebido de beneficios fiscales, fijando un importe mínimo<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup> El establecimiento de este umbral mínimo supuso una pronta polémica en la doctrina y Jurisprudencia distinguiéndose dos planteamientos: considerar que el mismo constituye un elemento del tipo o entender que opera como condición objetiva de punibilidad (esto es, como circunstancia que debe concurrir en el momento de realizar la conducta delictiva pero que se encuentra causalmente desvinculada de ésta por lo que no tiene que ser conocida por el agente) o de perseguibilidad (circunstancia que, después de cometido el delito, constituye presupuesto para el ejercicio de la acción penal). Vid., VV.AA. (Director BAJO FERNÁNDEZ, M.), *Compendio de Derecho Penal, Parte Especial*, Vol II, Ed. Ceura, Madrid, 1998, págs. 601-602.

La diferencia fundamental entre estas figuras estriba en el alcance del dolo, pues en el primer caso la cuantía deber ser abarcada por el dolo del autor, de manera que el sujeto activo del delito tiene que tener conciencia de que defrauda en cuantía superior a 120.000 €. En el segundo basta con que exista la intención defraudatoria. Si la

de cuota defraudada de dos millones de pesetas para entender cometido el delito y exigiendo la concurrencia de ánimo defraudatorio en el sujeto activo del mismo, presuponiendo dicho ánimo en el caso de anomalías sustanciales de la contabilidad y en los supuestos de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria<sup>74</sup>.

---

cuantía se considera como un elemento del tipo el error sobre la misma excluirá el dolo y la responsabilidad penal, mientras que si se califica como condición objetiva de punibilidad el error sobre la cuantía no operará como causa exculpatoria de responsabilidad criminal. Una vez sentado por la Jurisprudencia que el dolo necesario para la comisión del delito puede ser dolo eventual esta cuestión pierde importancia, pues en el dolo eventual no es necesario el conocimiento concreto de lo que se va a defraudar, sino que basta con la voluntad de realizar una conducta que pueda dar lugar a una defraudación por encima de la cuantía fijada por el Código Penal. Ahora bien, esta cuestión doctrinal ha contribuido eficazmente a uno de los problemas mas importantes que en la actualidad tiene planteado el delito fiscal español, objeto fundamental de nuestro análisis, cual es el de la competencia para determinar la cuota defraudada.

<sup>74</sup> El artículo 35 de la citada ley dispuso: "El capítulo VI del título III del libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo "Del delito fiscal". El artículo 219 de dicho Cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:

"Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a 2.000.000 de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria.

El que cometiera delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota precedente.

Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada periodo impositivo.

Si el periodo impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que

Los aspectos procedimentales de esta ley serán objeto de análisis ulterior. Por ahora, baste destacar que el artículo 37 de la misma, en su número dos, estableció un sistema de prejudicialidad administrativa al prever la puesta en conocimiento del Ministerio Fiscal de los hechos presuntamente delictivos "una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central".

Por otra parte, la ubicación del delito fiscal dentro del título dedicado a las falsedades favoreció la aparición de una polémica doctrinal en torno al bien jurídico protegido, pues se planteó la consideración de que, al igual que en éstas, el bien jurídico protegido era más la fe pública que los intereses económicos de los entes públicos titulares del crédito tributario<sup>75</sup>.

No obstante, el desarrollo jurisprudencial fue centrando el bien jurídico protegido en torno a estos intereses económicos<sup>76</sup>. Ahora bien, una vez que, en palabras de PÉREZ ROYO, el centro de gravedad se desplaza desde la conducta de ocultación al resultado de defraudación<sup>77</sup> hay

---

incumba a los otros partícipes".

Por su parte el Artículo 36 disponía: "El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria".

<sup>75</sup> En este sentido vid. BOIX REIG, J. y MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 25 y ss.

<sup>76</sup> Así, por ejemplo, la STS de 12 de marzo de 1986 [RJ 1986, 1462] señaló que "en lo que respecta a la naturaleza jurídica de la infracción estudiada, con anterioridad a la Ley de 1977, se estimaba que se trataba de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis que abonaba su colocación dentro del Título dedicado a las falsedades; mas, con posterioridad a la referida Ley, se entiende que se trata de un delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las Entidades locales y autonómicas".

<sup>77</sup> PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 40.

que destacar, sin embargo, la existencia de dos enfoques relativamente diferentes sobre lo que ha de entenderse por bien jurídico protegido en el delito fiscal.

Para el primero el bien jurídico protegido es el Erario Público, la recaudación completa de los diferentes impuestos<sup>78</sup>. Para el segundo, el bien jurídico protegido son los valores constitucionales consagrados en el artículo 31.1 CE, básicamente consistentes en el justo reparto de la carga tributaria. En este sentido señala GRACIA MARTÍN:

“Punto de referencia fundamental para la definición del bien jurídico protegido en el Derecho penal tributario es o debe ser, a mi juicio, el texto del artículo 31.1 de la Constitución española, es decir, el mandato de que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Del texto constitucional debe desprenderse, a mi juicio, la necesidad de erigir el conjunto de tributos, en cuanto «institutos jurídicos» y los principios que los informan en el eje central del bien jurídico”<sup>79</sup>.

Independientemente de esta polémica, lo cierto es que la figura del delito fiscal no ha de ser del todo ajena a la

---

<sup>78</sup> Un problema teórico de interés se ha planteado con respecto a la cuestión de si la no tributación de las ganancias provenientes de actividades delictivas puede integrar o no el tipo penal del delito fiscal. Vid., sobre esta cuestión, REISS, W., *Besteuerungsverfahren und Strafverfahren*, Peter Deubner Verlag, Colonia, 1987.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado a favor de la apreciación de delito fiscal en tal caso, en las sentencias 1493/1999 de de 21 de diciembre [RJ 1999, 9436] y 20/2001, de 28 de marzo de 2001 [RJ2001, 751] (casos Roldan y Urralburu), distinguiendo dos supuestos diferentes, según que los ingresos procedan directa e inmediatamente del hecho delictivo por el que el autor ha sido condenado, de manera que la sentencia condenatoria ha de suponer la pérdida del producto del delito, en cuyo caso no procede condena por delito fiscal o, si por el contrario, los ingresos proceden indirectamente del hecho punible y no puede acordarse el comiso de los mismos, o cuando el hecho delictivo no ha sido objeto de condena, en cuyo caso deben considerarse rentas gravables que pueden dar lugar a la comisión de delito fiscal. Vid. sobre estas sentencias, PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit., págs. 165 y ss.

<sup>79</sup> Vid. GRACIA MARTÍN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*, Ed. Trivium, Madrid, 1990, pág. 77.

protección del principio tributario por excelencia, cual es el principio de capacidad económica, de manera que debería contribuir a la protección de los principios consagrados por el artículo 31 de la Constitución española.

## **2.- La Ley Orgánica 2/1985, de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública**

El sistema diseñado por la Ley 50/1977 no produjo los efectos deseados en la persecución del fraude fiscal<sup>80</sup> y el legislador decidió cambiarlo por Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, que eliminó la llamada prejudicialidad tributaria<sup>81</sup> y supuso una actualización de cuantías (elevando a cinco millones el umbral mínimo de cuota defraudada), así como la introducción del delito contable y del fraude de subvenciones<sup>82</sup>.

Tras la reforma esta materia quedó regulada en el título VI del libro II del Código Penal bajo la rúbrica: "De los delitos contra la Hacienda Pública", (arts. 349, 350 y 350 bis), separados del ámbito de las falsedades en el que

---

<sup>80</sup> Vid. el n. 53 de Crónica Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, 1985, monográficamente dedicado al delito fiscal en su sección de Estudios y Notas, págs. 5 a 298.

<sup>81</sup> Que atribuía únicamente a la Administración Tributaria la iniciativa para promover la acción penal, que requería, además, el previo agotamiento de la vía administrativa, esto es, que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas. Con la reforma el delito fiscal pasó a ser un delito público perseguible de oficio.

<sup>82</sup> La citada ley reguló las diversas figuras delictivas con arreglo al siguiente esquema:

A) Delitos tributarios:

a) Defraudación tributaria (artº 349 del Código Penal correspondiente al antiguo artículo 319).

b) Delito contable (Artº 350 bis del Código Penal).

B) Fraude de subvenciones (Artº 350 del Código Penal). Respecto a este delito hay que destacar que se daba fuera del marco de relaciones tributarias, y no constituía, por tanto, un delito fiscal en su sentido estricto de delito tributario.

hasta entonces se situaban.

Además, y por lo que se refiere al delito fiscal<sup>83</sup>, según se señalaba en la exposición de motivos de la ley, esta "no se limita a eliminar esa barrera prejudicial para reprimir el fraude fiscal, sino que, como adelanto, en cierto modo, de lo que podrá ser el nuevo Código Penal que se proyecta, aspira a mejorar los textos sustantivos con

---

<sup>83</sup> Según el artículo 349 tras la citada reforma: "El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años".

No existe unanimidad en la doctrina sobre qué se deba entender por elusión del pago de tributos, pero, en general se afirma que es toda acción u omisión que da lugar o bien al ingreso de una deuda tributaria inferior a la debida o bien a la falta total de ingreso de la misma.

El concepto de tributo a estos efectos estaba definido en el artículo 26 de la anterior Ley General Tributaria (artículo 2 de la vigente), y comprende las tasas, contribuciones especiales e impuestos. Lógicamente, por la propia configuración de estos tributos, el ámbito "normal" de aparición del delito fiscal será el del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Sociedades y, con menor importancia cuantitativa, el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, razón por la que la utilización de la expresión "impuestos" en lugar de la de "tributos" en la Ley 50/1977 no planteó serios problemas. En cuanto a la expresión "disfrute indebido de beneficios fiscales" es preciso señalar que el concepto de "beneficio fiscal" no está definido por el legislador. Señalan MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO: "En términos genéricos, podríamos entender como tales todos aquellos tratamientos favorables resultantes de la aplicación de normas fiscales, que tienen como consecuencia bien la minoración de las cantidades a ingresar en concepto de cuota tributaria, bien el nacimiento de un derecho a obtener la devolución de lo ya ingresado". Vid. MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 460. En general, la doctrina entiende que este término abarca todo tipo de bonificaciones, deducciones, reducciones y exenciones tributarias, es decir, cualquier procedimiento en virtud del cual se disminuya la cuota tributaria, lo que se va a producir, en términos estrictamente aritméticos, mediante deducciones en base imponible o directamente en la cuota, así como mediante la aplicación de tipos tributarios reducidos.



otras dos modificaciones.

La primera, que es la del artículo 349 CP quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago".

Con estas palabras el legislador penal llamaba la atención sobre el problema antes aludido, derivado de la expresión "dejar de ingresar", dejando clara su intención de centrar la figura del delito fiscal en la fase de liquidación, sustrayéndolo de la de recaudación.

### **3.- La Ley Orgánica 6/1995, de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social**

La siguiente reforma se llevó a cabo por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, que dio nueva redacción al Título VI del Libro II del Código Penal, que con la rúbrica "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", comprendía los artículos 349, 349 bis, 350 y 350 bis, de los cuales solo los artículo 349 y 350 bis regulaban delitos tributarios<sup>84</sup>.

---

<sup>84</sup> El artículo 350 bis regulaba el delito contable mientras que el delito de defraudación tributaria quedó regulado en el artículo 349 del Código Penal en los siguientes términos:

"1. El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe

Junto a la introducción del delito contra la Seguridad Social y a la actualización de cuantías, en esta reforma se

---

no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se tratare de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éstos fueran inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria".

Este precepto, al igual que sus precedentes, no hacía referencia a los tributos comunitarios, por lo que se planteó la duda de hasta qué punto protegía las finanzas comunitarias. BACIGALUPO ZAPATER señaló que cabe considerar que el Derecho interno debe ser interpretado en el marco del Derecho comunitario conforme a los principios de éste (que obligan a una protección igual de las finanzas comunitarias) de un modo similar a como se hace con respecto a la Constitución según la teoría de la interpretación conforme a la Constitución (Verfassungskonformeauslegung) elaborada por la doctrina alemana, y recogida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, E., *Estudios sobre la parte especial del Derecho penal*, Ed. Akal (2ª ed.), Madrid, 1994, pág. 214.

incorporaron algunos cambios en el delito de defraudación tributaria que pasaron sin apenas variación al vigente Código Penal, debiéndose destacar la mención expresa de la omisión como forma de comisión del delito, de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de las retribuciones en especie y de la obtención indebida de devoluciones<sup>85</sup>, así como la consideración de circunstancias agravantes de la responsabilidad penal<sup>86</sup> y la regulación, por primera vez en el ámbito penal, de la exención de responsabilidad en caso de regularización voluntaria de la situación tributaria, que será objeto de ulterior análisis.

### **3.1- El no ingreso de cantidades retenidas como delito fiscal**

Antes de la explícita mención del artículo 349 del Código Penal<sup>87</sup> la defraudación por este concepto acabó

---

<sup>85</sup> Antes de la reforma sólo se tipificaba como conducta punible el "disfrute indebido de beneficios fiscales". La dificultad de subsumir la obtención indebida de devoluciones dentro de la conducta defraudatoria dio lugar a una polémica en la que la postura mayoritaria concluyó por considerarla un comportamiento atípico, pues la jurisprudencia, en su delimitación conceptual del término "*beneficios fiscales*" lo había reconducido a las reducciones, deducciones, exenciones, bonificaciones y desgravaciones tributarias que implicaban el pago de una cuota tributaria inferior a la exigible, quedando fuera de este concepto las devoluciones indebidas, que no suponían el pago de una cuota inferior sino una salida de fondos públicos a favor del contribuyente.

<sup>86</sup> Por lo que se refiere a las figuras agravadas, señalaba la exposición de motivos: "*Especial relevancia adquiere, en el contexto de la lucha contra el fraude fiscal y contra la Seguridad Social, la creación en ambas figuras delictivas de tipos cualificados por la concurrencia de circunstancias que denotan una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos constitutivos del delito o que revisten especial trascendencia y gravedad por el importe de lo defraudado o por la existencia de una estructura organizativa de fraude.*"

<sup>87</sup> Mantenido en el artículo 305 del vigente Código Penal. La Ley Orgánica 6/1995 incluyó, además de la elusión del pago de cantidades efectivamente retenidas, la de aquellas cantidades que debiendo haberse retenido no se retuvieron, así como la de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie, supuestos en los que no se producía la posibilidad de aplicación de la figura de la apropiación indebida, puesto que en ellos no hay retención sobre lo pagado, en los

encuadrándose por la Jurisprudencia y la doctrina<sup>88</sup> dentro del delito de apropiación indebida, siempre que se diesen las circunstancias y requisitos del tipo del citado delito.

Esto planteaba importantísimos problemas teóricos y prácticos, como por ejemplo qué pasaba con las omisiones de ingreso de retenciones por debajo de las cantidades que podían dar lugar al delito fiscal, tradicionalmente reguladas dentro del régimen general de ilícitos tributarios, del que el delito fiscal forma parte.

En estos supuestos la falta de ingreso estaba, y continúa estando, tipificada como infracción tributaria. Sin embargo, de seguir la lógica jurisprudencial de considerar estos supuestos como delitos de apropiación indebida, los mismos tendrían que desaparecer del régimen de infracciones tributarias<sup>89</sup>, pues tan apropiaciones indebidas serían las realizadas por encima de la cifra de delito fiscal, que al ser enviadas a los tribunales para ser enjuiciadas como delitos fiscales acabaron siendo consideradas delitos de apropiación indebida, como las que, al estar por debajo de esa cantidad han sido siempre sancionadas, con dureza, por la Administración como infracciones tributarias.

Este problema<sup>90</sup> no acabó, sin embargo, por plantearse

---

primeros porque se ha incumplido la obligación de retener, y en los segundos porque no cabe retención al no abonarse cantidad alguna, sino que se trata de una obligación de ingresar a cuenta de un tercero, que se incumple.

<sup>88</sup> La penalista, pues la tributarista tendió a considerar el supuesto como delito fiscal. Vid. PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., págs. 90 y ss.

<sup>89</sup> Lo que sin duda iría contra uno de los principios fundamentales del Derecho penal, cual es el principio de intervención mínima, que señala que el legislador no debe acudir al Derecho penal cuando puede proteger a la sociedad por otros medios menos lesivos para los derechos individuales.

<sup>90</sup> Que ni siquiera se analiza en el INFORME de 11 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera, *sobre calificación a*

en toda su crudeza debido a la rápida intervención del legislador, explicitando lo que antes se dio por sentado en general en los ámbitos tributarios, pero que no resultó entendido en el mismo sentido por la Jurisdicción Penal, de manera que la polémica se zanjó y el problema se evitó con la inclusión expresa de los supuestos de retenciones dentro del ámbito del delito fiscal.

### **3.2- La comisión por omisión en el delito fiscal**

El núcleo de la conducta típica del delito fiscal, tal y como aparece definida en el artículo 349 del anterior CP tras la Ley Orgánica 6/1995, es la defraudación, que puede ser entendida como perjuicio patrimonial ocasionado por el incumplimiento consciente de una obligación tributaria.

No vamos a entrar en el análisis del término "defraudar", ampliamente analizado por la doctrina y la jurisprudencia; baste decir que este término alude a la necesidad de un elemento subjetivo específico, "el ánimo de defraudar", al que es inherente el dolo, de manera que el delito fiscal es un delito esencialmente doloso que no admite formas imprudentes de comisión y requiere la concurrencia de los dos conocidos elementos, el intelectual o cognitivo, es decir, saber lo que se hace, y el intencional o volitivo, o hacer lo que se quiere.

Como puede verse de la redacción del citado precepto, la Ley Orgánica 6/1995 incorporó expresamente la posibilidad

---

*efectos penales de la falta de ingreso de cantidades retenidas, que, por lo demás es bastante completo y bien trabajado. Este informe, como los demás, no está oficialmente publicado, pero fue de amplia difusión. El papel es de fácil difusión, no así el contenido de los ordenadores, cuya difusión se prohíbe.*

de que el delito fiscal pudiera cometerse por omisión, viniendo a resolver una de las primeras cuestiones planteadas en torno a esta figura.

La inicial incardinación de este delito dentro del título de las falsedades afectó de un modo importante a la configuración doctrinal y jurisprudencial de esta figura, sobre todo en los primeros tiempos, de manera que se planteó por la jurisprudencia la cuestión de cómo la falta de presentación de declaraciones puede inducir a error y ser un medio idóneo para el engaño.

Efectivamente, la idea de engaño con la que, dada su inicial ubicación dentro de las falsedades, se conectó este delito y que, *prima facie*, supone toda defraudación, se adapta mejor a un comportamiento activo, es decir, a una conducta tendente a inducir a error a la persona perjudicada, de ahí que parte de la doctrina y de la Jurisprudencia llegaran incluso a requerir lo que se denominó la "mise en scène", de cara a producir el engaño de la Administración.

En este sentido, las sentencias del Tribunal Supremo de 12-03-1986 [RJ 1986, 1462] y 12-05-1986 [RJ 1986, 2449] requirieron un comportamiento realizado por el sujeto pasivo con ánimo defraudatorio que fuera susceptible de inducir a error a la Administración Tributaria, equiparando los términos defraudación y engaño, señalando que "la acción, para algunos, es muy simple, pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adecuadas, pero, habida cuenta de que «fraude» equivale semánticamente

a «engaño» o a «acción contraria a la verdad o a la rectitud», «defraudación», a «acción o efecto de defraudar», y «defraudar», siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a «cometer un fraude en perjuicio de alguno», y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente[...]"

Igualmente, la conexión del delito fiscal con la idea de engaño ha dado lugar a algún pronunciamiento jurisprudencial en que se ha considerado que no existe ánimo de defraudar por no existir ocultación o engaño en quien no declara, o declara incorrectamente, pero reconoce en los libros de contabilidad la deuda tributaria.

Ahora bien, dado que el deudor tributario se encuentra respecto de la Hacienda Pública en una relación especial de sujeción<sup>91</sup> que le obliga al pago de tributos y al cumplimiento de las correspondientes obligaciones de declaración, en el delito fiscal adquiere especial relevancia el comportamiento omisivo del sujeto pasivo y, en consecuencia, la posibilidad de comisión por omisión.

---

<sup>91</sup> Como señala PALAO TABOADA, C., se trate o no de una relación de sujeción especial, lo cierto es que en esta se plantean algunos de los problemas más típicos que surgen en tales relaciones, debido a la necesidad de los sistemas tributarios modernos de penetrar muy profundamente en la esfera jurídica personal de los contribuyentes. Cfr. "¿Está el contribuyente en una relación de "sujeción especial" frente a la Administración Tributaria?", en *Responsa Iurisperitorum Digesta*, Vol. II, Ediciones Universidad, Salamanca, 2001, pág. 159.

Por ello ulteriormente la jurisprudencia prescindió de la "mise en scène" y de los artificios engañosos afirmando que la falta de presentación de la declaración equivale a afirmar que no se tiene nada que declarar, de manera que la omisión de la declaración tributaria constituye un medio idóneo para inducir a error<sup>92</sup>.

La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, resuelve definitivamente la cuestión aceptando expresamente la comisión por omisión, de manera que la conducta típica se centra definitivamente más que en la idea de engaño en la de omisión<sup>93</sup> y lo que en definitiva ha quedado sentado por la

---

<sup>92</sup> La evolución ulterior y la mayor familiaridad de la Jurisdicción Penal con las cuestiones fiscales continuó suavizando el componente de engaño en el delito fiscal, de manera que actualmente se considera que una correcta contabilización carece de eficacia para enervar la responsabilidad penal. Esta línea jurisprudencial fue iniciada por la sentencia del Tribunal Supremo de 2-03-1988 [RJ 1988, 1520], que declaró la inoperancia exculpatoria en este delito de la circunstancia de que la contabilidad sea correcta o de que en el balance presentado a efectos de otros impuestos figure el saldo de la cuenta "Hacienda Pública Acreedora". Paradigmáticamente, esta sentencia consideró engañosa una conducta "cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración porque la Hacienda puede tomar este hecho -facta concludentia- como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar. Queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión del delito fiscal en la Sentencia de 29 de junio de 1985, según la cual, la ausencia de la declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público, y es patente -añadimos- que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido»".

Igualmente la STS de 31-10-1992 [RJ 1992, 8629] señaló que "para la existencia del delito son necesarios los elementos objetivo y subjetivo y, por tanto, es imprescindible el ánimo de defraudar (S. 28-6-1991), pero esa intención defraudatoria, evidente en quien de propósito declara mal o torticeramente, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente de este deber específico, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria que puede ser tomada como expresión -inveraz- de no existir hecho imponible".

<sup>93</sup> En los términos paradigmáticamente expuestos en la sentencia del Tribunal Supremo de 6-11-2000 [RJ 2000, 9271], según la cual "el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al



doctrina y la jurisprudencia es la necesidad de una conducta dolosa, es decir, conciencia y voluntad en la elusión de tributos, que supone, por el funcionamiento de la mecánica de la gestión y liquidación tributaria, la presentación de una declaración incompleta o falsa o la ausencia total de declaración, sin necesidad específica de "engaño" o "ánimo de defraudar"<sup>94</sup> en cuanto elementos psicológicos difíciles de extender a un ámbito despersonalizado como es el de la aplicación masiva de los tributos.

---

sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la «elusión de tributos» que es esencialmente un comportamiento omisivo". Por otra parte, se considera que en el delito fiscal basta con el dolo eventual, esto es, con el conocimiento por parte del sujeto de la probabilidad de que las acciones u omisiones que realiza puedan dar lugar a un fraude fiscal. Ahora bien, tras aceptarse por la Jurisprudencia la posibilidad de comisión por omisión, se afirma, como no puede ser de otro modo, que no todo comportamiento omisivo supone engaño (en su primitiva concepción) o dolo (en su concepción evolucionada), de manera que la conducta dolosa debe ser probada por la Administración Tributaria o el Ministerio Fiscal.

En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 20-11-1991 [RJ 1991, 8338] señaló que "frente a una declaración inexacta o una no declaración, el Juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe animus defraudandi o en que no existe [...]. El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse, aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso".

<sup>94</sup> Desde la Ley Orgánica 2/1985 no existe en el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública la mención expresa al ánimo de defraudar, de manera que la doctrina moderna coincide en afirmar que se trata de un delito doloso, por lo que su comisión requiere la conciencia y voluntad en el sujeto activo de producir el resultado antijurídico, pero también coincide en la innecesariedad de exigir, además, una cierta tendencia subjetiva o actitud psíquica del actor que sirva para diferenciar, dentro de una misma conducta típica y dolosa, entre supuestos punibles y otros que no lo serían. Si existe dolo, el bien jurídico protegido se lesiona en cualquier caso, al margen de cualquier peculiar actitud psíquica, de manera que no se puede afirmar la existencia de un "ánimo de defraudar" como elemento diferenciable del dolo.

#### **4.- La regulación del delito de defraudación tributaria en el vigente Código Penal**

El TÍTULO XIV (artículos 305 a 310) del vigente Código Penal, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, lleva por rúbrica "De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social".

En este Título el Código Penal introdujo dos preceptos completamente nuevos sobre el fraude a la Hacienda Comunitaria (arts. 306 y 309), pero en lo referente a los delitos ya existentes (delito de defraudación tributaria, fraude contra la Seguridad Social, fraude de subvenciones, y delito contable) se limitó a trasladar a sus artículos 305<sup>95</sup>, 307, 308<sup>96</sup> y 310<sup>97</sup> respectivamente, la redacción de la

---

<sup>95</sup> El artículo 305 del Código Penal, incorporada la adaptación al euro realizada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, y la última reforma realizada por Ley Orgánica 5/2010, regula el delito de defraudación tributaria en los siguientes términos:

"1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son

---

inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley".

<sup>96</sup> La imprecisión en el manejo de los términos por el legislador tributario en general y por el legislador penal en particular, en concreto en los artículos 305 y 308 del vigente Código Penal ha planteado algunos problemas doctrinales en cuanto a la relación entre las figuras reguladas en estos preceptos. En particular, la doctrina se ha planteado la delimitación del concepto de "beneficios fiscales" a que se refiere el delito de defraudación tributaria del artículo 305 respecto del de "desgravaciones públicas" utilizado en la tipificación del delito de fraude en subvenciones del artículo 308 del Código Penal. Esta diferenciación es importante pues conlleva la aplicación de requisitos diferentes, en cuanto a la configuración del tipo delictivo, entre ellas una mayor precisión en cuanto al elemento intencional en el delito de fraude de subvenciones que requiere un dolo específico consistente en el falseamiento de las condiciones requeridas para su concesión u ocultación de las que la hubiesen impedido, así como la cuantía 120.000 y 80.000 euros respectivamente hasta la reforma operada por Ley Orgánica 5/2010.

<sup>97</sup> El artículo 310, en redacción dada por Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, regula el delito contable en los siguientes términos, que se han mantenido tras la reforma realizada por la Ley Orgánica 5/2010:

"Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

Ley Orgánica 6/1995, salvo en lo relativo a la pena, cuya cuantía y fijación pasaron a responder al nuevo sistema de configuración de penas.

Los aspectos fundamentales de esta regulación ya han sido analizados, pues, como se ha señalado, la misma, por lo que se refiere al delito de defraudación tributaria, incorpora la regulación introducida por la Ley Orgánica 6/1995, aunque debe destacarse que el artículo 349 del derogado Código Penal, en la redacción dada por la Ley Orgánica 6/1995, comenzaba diciendo "el que, por acción u omisión dolosa", mientras que el vigente artículo 305 del Código Penal ha eliminado el término "dolosa".

Esto no supone, sin embargo, ningún cambio de criterio respecto de la situación anterior, ya que el artículo 12 del vigente Código Penal dispone que "las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley". Al no existir disposición legal en otro sentido, el delito fiscal es de necesaria comisión dolosa,

- 
- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
  - b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
  - c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.
  - d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren las letras c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico".

La Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, de modificación del Código Penal, dio nueva redacción, con entrada en vigor el 1 de octubre de 2004, a los artículos 305, apartados 1 y 3, 306, apartado 1 del artículo 307, apartados 1 y 2 del artículo 308, y a los artículos 309 y 310. Las modificaciones se refieren casi exclusivamente a actualizaciones de cuantía y transformación en euros.

lo que elimina su posible comisión por imprudencia,<sup>98</sup> si bien, en los términos que hemos visto, no requiere una concreta actitud tendente a producir engaño o error en la Administración Tributaria.

#### **5.- La Ley Orgánica 5/2010 y la responsabilidad penal de las personas jurídicas**

La reforma realizada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio<sup>99</sup>, según señala su preámbulo "se enmarca en la

---

<sup>98</sup> Por ello se ha considerado que no puede dar lugar a delito fiscal, por ejemplo, la utilización de métodos de valoración de las existencias que, aunque difieran de los seguidos por las normas tributarias, sean aceptables como principios valorativos en la gestión de las empresas, así como el cargar en la cuenta de explotación gastos que tengan el carácter de inventariable o el no computar ingresos en un ejercicio determinado, como consecuencia de la aplicación de criterios de imputación temporal distintos a los establecidos por las normas tributarias. En este sentido se pronunció tempranamente la Circular de 16 de diciembre de 1986, de la Subdirección General de Inspección Centralizada de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre criterios a seguir en las actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública.

Como circunstancia que podría excluir el dolo debemos mencionar el error que, regulado en el artículo 14 del Código Penal, tiene una gran importancia en el campo del delito fiscal dada la extraordinaria dificultad del sistema tributario, de manera que las conductas basadas en informaciones incorrectas por parte de la propia Administración Tributaria o en interpretaciones "erróneas" de la normativa tributaria, aunque supongan la falta de la debida diligencia, carecerán de trascendencia penal, en tanto no se demuestre el dolo, si bien podrán ser objeto de sanciones administrativas.

<sup>99</sup> En el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 7 de septiembre de 2012 se ha publicado un Proyecto de Ley Orgánica de Reforma del Código Penal "en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social", aprobado en Consejo de Ministros de 27 de julio. Dado que uno de sus aspectos centrales es el paralelismo procedimental en la fijación de la cuota tributaria, será objeto de análisis en la parte relativa a la evolución normativa en esta materia. Baste, por ahora, señalar que, según su Exposición de Motivos, "se hace necesaria una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, regulados en el Título XIV del Código Penal. Los objetivos de la reforma en el ámbito tributario son: la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; incrementar las posibilidades de cobro de la deuda

confluencia de varias coordenadas que explican tanto su relativa extensión como la variedad de cuestiones que en ella se abordan” y en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social supone, según señala el citado preámbulo, un endurecimiento de las penas y la previsión de “que los jueces y tribunales recaben el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil”<sup>100</sup>.

Por lo que se refiere al artículo 305 del Código Penal, se modifica el párrafo primero del apartado 1 aumentando la

---

tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la hacienda y a los presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial [...]. También dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, se prevé un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo que, por aplicación del artículo 131 del Código Penal, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo. Se consideran supuestos agravados aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros (límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia); aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal; o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada”.

<sup>100</sup> También se han modificado los artículos 306, 307, 308, y 309, y se ha añadido el artículo 310 bis, con la siguiente redacción:

«Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas:

- a) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años.
- b) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310.

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33».

pena máxima de prisión de cuatro a cinco años y se le añade un enigmático apartado 5, que será objeto de ulterior análisis, por lo que aquí nos limitaremos a destacar un importante aspecto de la reforma, que, aunque ajeno al delito fiscal va a tener gran influencia en el mismo, por lo que debe ser objeto de consideración.

Por primera vez en nuestro Derecho se regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas (artículo 31 bis CP), compatible con la de las personas físicas autoras de la acción. Se trata de un cambio fundamental que afecta al primer problema que llamó la atención de la doctrina en relación con "la responsabilidad civil derivada del delito", exigible a los administradores, que no son los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades defraudado.

El sujeto activo del delito es aquél que realiza la acción punible y a cuyo cargo surge la consiguiente responsabilidad. Sin entrar en polémicas doctrinales, se ha de señalar que, en lo fundamental, el problema de la autoría del delito fiscal depende de su consideración como delito común o como delito especial<sup>101</sup>. Para quienes lo consideran un delito común, puede ser autor del mismo todo aquél que se encuentra en situación de defraudar a la Hacienda Pública en alguna de las formas descritas en el artículo 305 del Código Penal, sea o no obligado tributario<sup>102</sup>. Por el contrario, para quienes lo conciben como un delito especial, sólo puede

---

<sup>101</sup> Vid. AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria, artículo 349 del Código Penal*, Monografías Cívitas, Madrid, 1988, págs. 238 y ss.

<sup>102</sup> Como delito general se considera por MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO. Vid. MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 459.

ser autor del mismo el obligado tributario, en los términos en que aparece definido por el artículo 35.2 de la Ley General Tributaria<sup>103</sup>.

Aunque la consideración del delito fiscal como delito

---

<sup>103</sup> El sujeto activo del delito de defraudación tributaria es así el obligado tributario que realiza la conducta típica de defraudación. Será, pues, la persona que según la ley resulte obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente. No es este el momento de entrar en la numerosa literatura relativa al tema de los sujetos pasivos, retenedores, sustitutos, etc. El legislador ha ido resolviendo polémicas, algunas bastante estériles, añadiendo atécnicamente nuevas palabras a la ley, cuando la doctrina, con mayor o menor fortuna en su intento de delimitar las diversas figuras conceptuales implicadas en la obligación tributaria, "creaba algún problema". La consideración del delito fiscal como delito especial, mayoritaria en la doctrina y consagrada jurisprudencialmente, impide considerar como autor directo del delito a quien no sea obligado tributario, lo que a veces hace extremadamente difícil su persecución, por la dificultad de castigar al auténtico culpable, al que a menudo se otorga un trato de favor al conceptuarlo como mero partícipe. Así, en el caso del testaferro, es éste quien responde como autor del delito, sin tener el control de la conducta punible, respecto de la que constituye una figura secundaria, mientras que el verdadero autor aparece sólo como partícipe, al no ser formalmente obligado tributario. Se plantea aquí también el problema de la cooperación necesaria en que se pueden encontrar algunos profesionales que, poniendo a disposición de los obligados tributarios sus conocimientos, colaboran eficazmente en la comisión del delito, que a menudo no se hubiera podido cometer sin su participación. Lo mismo ocurre con los emisores de facturas falsas, utilizadas como instrumentos para la comisión del delito. Desde esta perspectiva quedan excluidos como autores el asesor fiscal y los posibles responsables solidarios. Cuestión distinta es que, aunque se considere que sólo el obligado tributario puede ser autor directo del delito fiscal, se admita la participación en su comisión de terceras personas ajenas a la obligación tributaria, como partícipes, inductores y cooperadores necesarios en los términos del artículo 28 del Código Penal ó como cómplices en los términos del artículo 29, pero siempre sobre la base previa de la conducta como autor directo del obligado tributario, aunque sobre éste no recaiga la correspondiente condena penal. Paradigmática en este sentido es la STS núm. 539/2003 de 30 abril, recurso de Casación núm.3435/2001, ponente Jimenez Villarejo, que condenó por inducción absolviendo a los posibles autores. Por el contrario, los representantes legales de menores o incapaces sí pueden asumir la condición de autores directos en virtud del artículo 31 del Código Penal siempre que quepa apreciar respecto de ellos la concurrencia del elemento intencional. No obstante, en alguna ocasión los tribunales han aplicado la técnica del "levantamiento del velo" para determinar las auténticas relaciones subyacentes entre una o varias sociedades interpuestas y una concreta persona física a fin de evitar que una persona física, instrumentalizando un entramado de sociedades, pueda eludir sus obligaciones tributarias (Sentencia del Tribunal Supremo 274/1996, de 20 de mayo, ponente BACIGALUPO ZAPATER).



especial, unida al principio "societas delinquere non potest" habían causado problemas en su funcionamiento, el que se planteó con mayor crudeza tras la sustitución de la cuota tributaria por la "responsabilidad civil derivada del delito" fue el de la autoría de las personas jurídicas<sup>104</sup>, cuya responsabilidad penal debía de concretarse en las personas físicas que según el artículo 31 del Código Penal<sup>105</sup> sean los verdaderos actores<sup>106</sup>, que con el sistema articulado pasaron a ser responsables civiles del delito, pese a no ser los sujetos pasivos.

La reforma, como expresamente se dice en la Exposición de Motivos de la LO 5/2010, pretende dar respuesta a la

---

<sup>104</sup> Por otra parte, el sistema suponía la existencia de diferencias importantes en materia de autoría entre del delito fiscal y las infracciones tributarias, pues en Derecho administrativo sancionador se considera sujeto infractor y se impone la sanción al obligado tributario, sea persona física o jurídica, pudiendo ser declarados responsables solidarios quienes colaboren activamente en la comisión de la infracción, mientras que, por el contrario, al considerarse que las personas jurídicas no pueden delinquir, el delito ha de entenderse cometido por la persona física que actúe en nombre de la jurídica.

<sup>105</sup> En base al citado precepto "el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre". Esta disposición se mantiene tras la reforma de la LO 5/2010. Mención especial merece la responsabilidad civil subsidiaria de las personas jurídicas por los delitos cometidos por sus representantes o gestores ex artículo 120.4 del CP, que ha permanecido inmutable tras la reforma de 2010, que, antes de la reforma de la Ley Orgánica 5/2010, Vid. *Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal*, ob. cit., pág. 27. Responsabilidad que era solidaria en cuanto a la pena de multa en virtud de lo dispuesto en el artículo 31.2 del Código Penal, suprimido por la LO 5/2010, que disponía: "en estos supuestos, si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre y por cuya cuenta actuó".

<sup>106</sup> Aunque tanto la elusión del pago de tributos como la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales no beneficia primariamente al actor, sino a la sociedad que representa, que, por otra parte, es quien ha de reunir los requisitos específicos propios del delito fiscal como delito especial.

necesidad normativa ante el fenómeno creciente del crimen organizado internacional con intervención de personas jurídicas, tratando de evitar la impunidad que se producía cuando, una vez cometido el delito contra la Hacienda Pública por la persona física autora del mismo, ésta fallecía, no había sido individualizada o, directamente, se había sustraído a la acción de la justicia, lo que provocaba situaciones de impunidad con las que pretende acabar la ley que manifiesta como propósito de la reforma garantizar la penalidad del ilícito, con independencia de los avatares que concurren en las personas físicas autores materiales del mismo, disponiendo que la responsabilidad penal de la persona jurídica pueda declararse con independencia de que se pueda o no individualizar la de la persona física. Para ello, respecto de determinados delitos, entre ellos el delito fiscal, se introduce la posibilidad de comisión por personas jurídicas en el artículo 31 bis del Código Penal<sup>107</sup>.

---

<sup>107</sup> Según el cual: "1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho.

En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.

2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el apartado anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos.

3. La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de

---

que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente.

4. Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:

a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades.

b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.

c) Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.

d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.

5. Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades Públicas Empresariales, a los partidos políticos y sindicatos, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

En estos supuestos, los órganos jurisdiccionales podrán efectuar declaración de responsabilidad penal en el caso de que aprecien que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal”.

Según el apartado 2 del artículo 130 del Código Penal: “La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión. El Juez o Tribunal podrá moderar el traslado de la pena a la persona jurídica en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella. No extingue la responsabilidad penal la disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica. Se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos”. Se trata así de evitar la elusión de la responsabilidad penal mediante operaciones de transformación, fusión, absorción o escisión.

También prevé el legislador un amplio catálogo de penas específicas susceptibles de ser impuestas a las personas jurídicas, para lo cual, aparte de otras modificaciones que se efectúan en el propio precepto, se añade un apartado 7 en el artículo 33, según el cual: “Las penas aplicables a las personas jurídicas, que tienen toda la consideración de graves, son las siguientes [...]”. El que las penas previstas para las personas jurídicas tengan la naturaleza de graves incide en el plazo de prescripción del delito, que es de diez años conforme al artículo 133 del Código Penal, por lo que cabe la posibilidad de que sean diferentes los plazos de prescripción del mismo delito para la persona

Sin perjuicio de los loables deseos del legislador y de que en el delito fiscal la reforma podría resolver algunos de los problemas conceptuales creados por la responsabilidad civil derivada del delito, la doctrina señala que nuestro sistema penal está concebido para la responsabilidad de la persona física, única de la que propiamente se puede predicar la culpabilidad que centra la teoría del delito, que requeriría una adecuada adaptación para que la reforma pudiera funcionar sin excesivos problemas<sup>108</sup>, criticando que no se haya realizado la adecuada reforma procesal, olvidando el legislador la sincronización que debe existir entre el derecho y el proceso, pues el proceso penal que se dirija contra la persona jurídica debe salvaguardar el respeto de

---

física y la jurídica. También abre la posibilidad de casación, que no es posible para las personas físicas.

<sup>108</sup> En un intento de hacer frente a estos problemas se produce la CIRCULAR 1/2011, de 1 de junio, de la FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, "relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010" que destaca el que "inexplicablemente", la reforma no se haya acompañado de previsión procesal alguna, siquiera mínima, que resuelva algunos de los problemas que pueden generarse en la práctica en relación con el estatuto jurídico de la persona jurídica como sujeto pasivo del proceso penal y manifiesta una clara preocupación por que las personas jurídicas "puedan ejercer la más amplia defensa en el proceso frente a quienes cometan el delito alegando actuar en su nombre, por su cuenta y en su provecho" Cfr. CIRCULAR 1/2011, de 1 de junio, de la FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010, págs.9-10. Esta circular hace un buen repaso de la discusión y jurisprudencia en torno a la posible aplicación a las personas jurídicas del derecho a la no autoincriminación y destaca que el nuevo régimen puede "reavivar el debate alimentado por quienes, partiendo de la alegación de la identidad ontológica entre las sanciones penales y las administrativas, consideran que el deber de colaboración de las personas jurídicas con los órganos investigadores en los procedimientos administrativos sancionadores seguidos contra ellas, resulta muy discutible. Desde ese punto de vista, la reforma del Código Penal constituiría un arma de doble filo para el ius puniendi estatal, al colocar a las personas jurídicas en un terreno en el que se las facultaría para rehusar toda cooperación"(págs 91-92). Vid. ARTACHO, D, "El derecho a no autoincriminarse de las personas jurídicas en los delitos fiscales", Actualidad Jurídica Aranzadi num. 750/2008.

los principios procesales, preservando su presunción de inocencia, el derecho a ser informado de la acusación, a la utilización de todos los medios de prueba pertinentes para su defensa, etc.<sup>109</sup>.

Tanto la doctrina como la Fiscalía General del Estado muestran especial preocupación por la posibilidad de conformidad separada entre la persona física y jurídica con el Fiscal, lo que facilitaría mecanismos de desplazamiento de la responsabilidad, de manera que, como ha señalado MORALES PRATS la responsabilidad penal de las personas jurídicas "puede llegar a constituir, por sarcástico que parezca, una vía de escape a la responsabilidad penal de las personas físicas"<sup>110</sup>.

Está por ver cómo funciona este tipo de responsabilidad penal y cómo se articula su compatibilidad con la de las personas físicas lo que, en parte, va a depender de cómo se entienda<sup>111</sup>. CLEMENTE CASAS/ÁLVAREZ FEIJOO<sup>112</sup> señalan que

---

<sup>109</sup> PORTAL MANRUBIA, J. "La persona jurídica ante la jurisdicción penal tras la última reforma del código penal", Revista Aranzadi Doctrinal num. 6/2010 (Estudio), pág. 5.

<sup>110</sup> Vid. MORALES PRATS, F., "La responsabilidad penal de las personas jurídicas (arts. 31 bis., 31.2 supresión, 33.7, 66 bis., 129, 130.2 CP), *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*, Dir. QUINTERO OLIVARES, G., Aranzadi/Thomson Reuters, Madrid, 2010, pág. 53. Por ello, la citada Circular ordena que los Fiscales cuiden de que la instrucción judicial no se cierre en falso o en su fase embrionaria como consecuencia de la formalización de acuerdos de conformidad que constituyan mecanismos de deslizamiento de la responsabilidad desde la persona jurídica a la física y viceversa, debiéndose evitar los acuerdos que supongan la asunción de la responsabilidad penal por parte de la persona jurídica conforme a las previsiones del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 31 bis del Código Penal, respecto de delitos en los que puedan haber incurrido en esa misma responsabilidad también las personas físicas, y particularmente los representantes legales y administradores de hecho y de derecho de la entidad. Cfr. CIRCULAR 1/2011, de 1 de junio, de la FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, págs. 87-88.

<sup>111</sup> La doctrina ha destacado que la responsabilidad de los administradores y representantes de hecho o de derecho de las personas jurídicas no es objetiva, sino que es preciso que éstos hayan realizado dolosamente la conducta descrita en el tipo penal, pues ni el artículo 31 del vigente Código Penal, ni su precedente el artículo 15.bis del

cabén, esencialmente, dos opciones teóricas al diseñar un sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica:

(i) El sistema de transferencia (responsabilidad por atribución o por el hecho «de otro», heterorresponsabilidad, o responsabilidad vicaria) según el cual si una persona física comete el delito en el seno de una persona jurídica la responsabilidad penal del individuo se transfiere, en principio sin más requisitos, a la sociedad, no siendo necesario discernir si la persona jurídica actuó con dolo o de forma imprudente, pues no se analiza su «culpabilidad», bastando que la persona física rellene los requisitos clásicos de la culpabilidad para que la persona jurídica responda penalmente, lo que da lugar a una suerte de responsabilidad penal objetiva del ente, desconectada del dolo o la imprudencia «propios» de la organización.

(ii) Al anterior suele oponerse otro modelo (responsabilidad por defecto de organización, defecto de estructura, por «hecho propio», autorresponsabilidad o

---

derogado pueden conducir a una responsabilidad objetiva dado el principio constitucional de personalidad de la pena y así se ha declarado jurisprudencialmente. Vid. MERINO JARA, I./SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, ob. cit. pág. 98.

La cuestión plantea perfiles distintos cuando se trata de la persona jurídica pues la ley señala en su Exposición de Motivos que para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas se ha optado por establecer una doble vía y, junto a la imputación de aquellos delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación en las mismas, se añade la responsabilidad por aquellas infracciones propiciadas por no haber ejercido la persona jurídica el debido control sobre sus empleados, naturalmente con la imprescindible consideración de las circunstancias del caso concreto a efectos de evitar una lectura meramente objetiva de esta regla de imputación. Vid. SILVA SÁNCHEZ, J.M. "La reforma del Código Penal: una aproximación desde el contexto", *La Ley*, n.º 7464, 9 de septiembre de 2010.

<sup>112</sup> CLEMENTE CASAS, I./ÁLVAREZ FEIJOO, M., "¿Sirve de algo un programa de compliance penal? ¿Y qué forma le doy? (responsabilidad penal de la persona jurídica en la LO 5/2010: incertidumbres y llamado por la seguridad jurídica)", *Actualidad Jurídica Uria Menéndez* / 28-2011.

sistema de culpabilidad) que, se dice, tiene en cuenta la «propia conducta» de la persona jurídica, pues este otro sistema tiene en cuenta el «hecho propio» del ente jurídico, analiza su estructura interna, su organización, y si ese modo de organizarse era al menos negligente, y facilitó el delito cometido en su seno, la persona jurídica responderá penalmente, mientras que si, por el contrario, no puede detectarse un fallo en la organización que coadyuvara al hecho delictivo, esto es, si el delito se cometió a pesar de, o sorteando voluntariamente los controles y medidas de prevención dispuestos por la persona jurídica, esta no asumirá responsabilidad penal.

Recuerdan estos autores la postura de NIETO MARTÍN<sup>113</sup>, que considera que si el fundamento del principio de culpabilidad es la dignidad humana, resulta cuestionable entender que la culpabilidad de las personas físicas y jurídicas tenga la misma relevancia y contenido constitucional. Las personas jurídicas son precisamente medios, objetos, puestos al servicio del hombre para que pueda alcanzar determinados fines, y resulta difícil por ello pretender que gocen de un derecho derivado de la dignidad, valor que se opone precisamente a la objetualización de la persona.

A su juicio un sistema de responsabilidad penal objetiva para la persona jurídica no atenta contra el

---

<sup>113</sup> Vid. NIETO MARTÍN A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Iustel, Madrid, 2008 págs. 117-118. Vid. también BACIGALUPO, S. "Las personas jurídicas como sujetos del derecho penal (Insuficiencia del "levantamiento del velo", en VV. AA., *El levantamiento del velo*. Boletín del ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n° 22, septiembre 2002, págs. 92-93.

principio de culpabilidad, y el argumento de NIETO MARTÍN pone el dedo en la llaga del problema: “los seres humanos y las entidades jurídicas son realidades muy distintas. Y, por más que el Tribunal Constitucional haya sido generoso al respecto, resulta hasta cierto punto problemático asignar a las segundas de forma automática todos y cada uno de los derechos fundamentales que ostentan las personas físicas [...pues] existe, podríamos decir, una dificultad ontológica para aceptar que el principio de culpabilidad pueda aplicarse a las entidades del mismo modo que a las personas de carne y hueso”<sup>114</sup>.

No procede entrar en el análisis de esta cuestión, si bien se ha de destacar el escepticismo con que, en parte importante, ha sido recibida la reforma<sup>115</sup>, pues, como ha señalado MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI<sup>116</sup> en la misma se advierte “una elevadísima dosis de forzado artificio, una clara fictio iuris, de chirriante y dudoso encaje en el

---

<sup>114</sup> CLEMENTE CASAS, I./ ÁLVAREZ FEIJOO, M., ob. cit., págs 32-33.

<sup>115</sup> Así, RODRÍGUEZ MOURULLO se muestra muy crítico con la reforma, pues considera que la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en un sistema, como el nuestro, configurado exclusivamente para la responsabilidad penal de las personas físicas, sin ninguna adaptación previa produce graves distorsiones, que no se evitan con la recepción del modelo de atribución que considera establecido. Vid. RODRÍGUEZ MOURULLO G. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y los principios básicos del sistema”, Revista Abogados, septiembre 2010. Plantea este autor los problemas del sistema en relación con los principios del sistema de Derecho penal, así como la cuestión de la constitucionalidad del modelo adoptado, de responsabilidad penal objetiva, por transferencia, de la persona jurídica en los casos de delitos cometidos por sus directivos.

<sup>116</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública”, Quincena Fiscal, Aranzadi num. 20/2010 (Estudio), pág. 3. Sobre esta cuestión vid. PORTAL MANRUBIA, J., “La persona jurídica ante la jurisdicción penal tras la última reforma del código penal”, Revista Aranzadi Doctrinal num. 6/2010 (Estudio) y SÁNCHEZ HUETE, M. A., “La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria” Quincena Fiscal Aranzadi num. 4/2011 (Estudio).



ámbito del Derecho Penal [...] porque, se quiera o no, hoy por hoy nuestro sistema penal está concebido únicamente para la responsabilidad de la persona física”.

En todo caso, y por lo que se refiere al delito fiscal, el efecto práctico más importante de la imputación del delito a la persona jurídica es que la responsabilidad penal de esta implica la responsabilidad directa respecto de la responsabilidad civil derivada del delito, que será solidaria con las personas físicas a las que se condene por los mismos hechos, mientras que hasta ahora esta responsabilidad era subsidiaria respecto de la persona física condenada.

Aunque en virtud del artículo 31.2 (suprimido en la reforma) la persona jurídica ya respondía de la multa impuesta a sus directivos y empleados de forma directa y solidaria, era necesaria la condena de éstos, mientras que ahora podrá condenarse a la sociedad sin que sea necesario condenar a ninguna persona física, siendo su responsabilidad compatible con la de ésta, por lo que se prevé expresamente que cuando como consecuencia de unos mismos hechos se impongan penas de multa tanto a la sociedad como a las personas físicas, «los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos»<sup>117</sup>.

---

<sup>117</sup> PORTAL MANRUBIA destaca que la responsabilidad penal prevista por el legislador es acumulativa, dado que la imputación y condena de la persona jurídica no excluye la responsabilidad penal en que puedan incurrir las personas físicas que la integran y no está condicionada por la responsabilidad penal de la persona física que ha mantenido el dominio de la acción punible. Cfr. PORTAL MANRUBIA, J. “La persona jurídica ante la jurisdicción penal tras la última reforma del código penal”, Revista Aranzadi Doctrinal num. 6/2010 (Estudio), pág.2. Según la Circular de la Fiscalía General del Estado, la responsabilidad

## 6.- El delito fiscal como delito menos grave

La primitiva redacción del artículo 305 del vigente Código Penal, Ley Orgánica 10/1995, castigaba las defraudaciones cometidas mediante cualquiera de las modalidades que describía con penas de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, a las que añadía como penas o consecuencias accesorias la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de 3 a 6 años.

Esto era especialmente relevante en un delito tan complejo como el de defraudación tributaria, pues el establecimiento de un máximo de 4 años de pena privativa de libertad supuso la ubicación de esta figura delictiva entre los delitos menos graves<sup>118</sup>, respecto de los que la

---

civil subsidiaria de las personas jurídicas del artículo 120 del Código Penal, en base al cual respondían subsidiariamente hasta ahora las sociedades de la responsabilidad civil por delito de defraudación de sus impuestos, resulta de aplicación en los supuestos no contemplados en el artículo 31 bis y/o cuando sea de aplicación el artículo 31 del Código Penal, además de para aquellas conductas que a pesar de tener encaje en el artículo 31 bis, su comisión por la persona jurídica no se encuentra prevista en el catálogo *numerus clausus* de la Parte Especial.

La citada Circular desaconseja la incoación de piezas separadas para determinar la responsabilidad de las personas físicas y jurídicas, que deberá ser dilucidada en un mismo procedimiento (sin perjuicio de que en casos excepcionales pueda valorarse la pertinencia de incoar tales piezas a fin de evitar dilaciones) y destaca que es compatible que en el mismo procedimiento se declare la responsabilidad civil directa de la persona jurídica consecuencia de la aplicación del artículo 31 bis y 116.3, ambos del Código Penal, con su declaración como responsable civil subsidiaria derivada de la aplicación del artículo 31 del Código Penal al gestor de hecho o de derecho y del artículo 120 del mismo texto legal. Cfr. CIRCULAR 1/2011, de 1 de junio, cit. págs. 101-103.

<sup>118</sup> Nuestro Código Penal, en su artículo 13, señala que:

- “1. Son delitos graves las infracciones que la ley castiga con pena grave.
2. Son delitos menos graves las infracciones que la ley castiga con pena menos grave.
3. Son faltas las infracciones que la ley castiga con pena leve.

legislación procesal establece limitadas posibilidades de revisión.

Por ello, tras la Ley 36/1998, de 10 de noviembre, que modificó el artículo 14 Tres de la LECrim concediendo más atribuciones a los Juzgados de lo Penal y ulteriormente la Ley 38/2002, de 24 de octubre, de reforma parcial de la LECrim, sobre procedimiento para el enjuiciamiento rápido e inmediato de determinados delitos y faltas, y de modificación del procedimiento abreviado, su enjuiciamiento en primera instancia corresponde a los Juzgados de lo Penal, siendo posible la apelación ante las Audiencias Provinciales (o la Audiencia Nacional cuando la sentencia sea dictada por el Juzgado Central de lo Penal)<sup>119</sup> lo que imposibilita el acceso a la casación del Tribunal Supremo<sup>120</sup>, salvo los supuestos de concurso con otros delitos o aforamiento<sup>121</sup>.

---

4. Cuando la pena, por su extensión, pueda incluirse a la vez entre las mencionadas en los dos primeros números de este artículo, el delito se considerará, en todo caso, como grave."

Por su parte, el artículo 33 del citado Código Penal, en la redacción dada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, estableció:

"1. En función de su naturaleza y duración, las penas se clasifican en graves, menos graves y leves.

[...]

3. Son penas menos graves:

a) La prisión de tres meses hasta cinco años".

<sup>119</sup> Artículo 790 LECrim.

<sup>120</sup> Según el Artículo 792.3 LECrim "contra la sentencia dictada en apelación no cabrá recurso alguno".

<sup>121</sup> Tras la Ley Orgánica 7/1988, de 28 de diciembre que modificó determinados preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y que afectó al procedimiento a seguir a partir de 1 de marzo de 1989, la sentencia del Juez de lo Penal, al que correspondía (y sigue correspondiendo) el enjuiciamiento del delito fiscal, era sólo apelable en el plazo de 10 días ante la Audiencia Provincial o la Audiencia Nacional (en los delitos enjuiciados en el Juzgado Central de lo Penal) y contra la sentencia de apelación no cabía ulterior recurso, salvo el de revisión o anulación ante el Tribunal Supremo. Como consecuencia de esta reforma se cercenaron tajantemente las posibilidades para una auténtica Jurisprudencia y, por tanto, una unificación de doctrina, en esta materia.

A pesar de las numerosas reformas procesales y sustantivas en el campo penal, y de la aprobación del vigente Código Penal que supuso un cambio fundamental en la articulación de nuestro sistema penal, de

Por el contrario, dado que las penas previstas para las personas jurídicas tienen, en todo caso, la consideración de graves, es posible la casación en los mismos.

#### **7.- La exoneración de responsabilidad penal por regularización voluntaria**

La exoneración de responsabilidad por regularización voluntaria de la situación tributaria introducida en nuestro Derecho penal por la Ley Orgánica 6/1995 constituye uno de los problemas más interesantes en la historia del delito fiscal desde la perspectiva de las relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho penal, entre Administración Tributaria y Jurisdicción Penal, normalmente conectado con la figura del arrepentimiento espontáneo<sup>122</sup> y de la

---

manera que, con su entrada en vigor, durante algún tiempo, el Tribunal Supremo pudo entrar a conocer de los asuntos por delito fiscal, lo cierto es que el régimen restrictivo en cuanto a las posibilidades casacionales en materia de delito contra la Hacienda Pública está, de nuevo, vigente en la actualidad.

Efectivamente, tras la reforma operada por la Ley 36/1998 y la Ley 38/2002, el delito fiscal se queda de nuevo sin la Jurisprudencia que tan importante papel ha jugado en relación con esta figura en los últimos años. Ello es lo que explica que las sentencias del Tribunal Supremo, tras un periodo de gran fecundidad, empiecen a escasear, hasta desaparecer por completo, cuando ya no queden casos con la posibilidad de casación que se introdujo a raíz del nuevo Código Penal, pero que desapareció con las reformas citadas. Sobre la problemática suscitada en el campo del Delito Fiscal, por la imposibilidad de casación introducida por la Ley Orgánica 7/1988 Jordana de Pozas, por entonces Fiscal de Delito Fiscal, defendió en su momento la introducción de, al menos un recurso de casación en interés de Ley en esta materia, dada su especial complejidad.

Aunque la pena máxima por este delito ha aumentado a cinco años en la reforma de 2010, al seguir con la misma calificación de delito menos grave, va a seguir sin Jurisprudencia. De llegar a buen término la proyectada nueva reforma del Código Penal, los casos agravados que la misma introduce, castigados con pena de hasta 6 años, serían delitos graves susceptibles de control casacional.

<sup>122</sup> Vid. IGLESIAS RÍO, M. A., *La Regularización Fiscal en el Delito de Defraudación Tributaria (Un análisis de la "autodenuncia".Art.305-4 CP)*, Ed. Tirant lo Blanch, Monografías, Valencia, 2003; también VV. AA. (Director QUINTERO OLIVARES, G.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, págs. 1002 y ss.

"autodenuncia" (*die Selbstanzeige*) regulada en el párrafo 371 de la Ordenanza Tributaria alemana de 1977<sup>123</sup>.

En la regulación del delito fiscal en España no existía

---

<sup>123</sup> Bajo la rúbrica "Autodenuncia en los casos de defraudación tributaria", en los siguientes términos:

"Quien, en los casos del párrafo 370, rectifique o complete los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera o comunique los omitidos, quedará en este aspecto libre de pena.

No habrá liberación de la pena cuando:

1° Antes de la rectificación, complemento o comunicación.

a) haya comparecido un funcionario de la autoridad financiera para proceder a la inspección fiscal o a la averiguación de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria, o

b) se haya comunicado a autor o a su representante la iniciación del procedimiento penal o de imposición de multas en virtud del hecho.

2° En el momento de la rectificación, complemento o comunicación se hubiera ya descubierto total o parcialmente el hecho y el autor lo supiera o debiera suponerlo en una apreciación prudente de la situación.

Si ya se hubieran producido reducciones impositivas u obtenido ventajas tributarias, solamente tendrá lugar la liberación de la pena en favor de los participantes en el hecho cuando estos paguen, en el plazo adecuado que se les señale, los impuestos defraudados en su propio beneficio.

Si la comunicación prevista en el párrafo 153 se hiciera oportuna y correctamente, no será perseguido penalmente el tercero que hubiera omitido la presentación de las declaraciones señaladas en el párrafo 153, o las hubiera presentado de manera inexacta o incompleta, salvo que se hubiera comunicado con anterioridad a él o a su representante la incoación de un procedimiento penal o de imposición de multa por tales hechos. Si el tercero hubiera actuado en su propio beneficio se aplicará en lo procedente el apartado anterior."

La expresión "Selbstanzeige" ha sido bastante criticada. Vid. FRANZEN-GAST- SAMSON, *Steuerstrafrecht*, ob. cit. pág. 309. Como es fácil suponer, las autodenuncias auténticamente libres y voluntarias son escasas. Lo normal es que éstas se produzcan cuando el autor ha recibido el anuncio de una inspección (tras el anuncio y antes del efectivo comienzo, es posible la autodenuncia) y teme que la acción sea descubierta, o cuando por desavenencias con empleados, compañeros de negocios etc., teme que sean éstos los que le denuncien. También es relativamente frecuente el caso en que el asesor fiscal, para aceptar un nuevo cliente, impone como condición el que éste presente autodenuncia respecto a los ilícitos cometidos con anterioridad. Cfr. KRATZSCH, D., *Die Schwierigkeiten im Umfang mit der Selbstanzeige, Grundfragen*, DStJG Bd. 6, 1983, págs. 293 y ss. Vid. TIPKE/LANG, *Steuerrecht, 17.völlig überarbeitete Auflage*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 2002, págs. 927 y ss; KOHLMANN, G., §371 AO (*Selbstanzeige*) Sonderdruck aus *Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1977.

Las razones para la existencia de esta institución, estriban, en definitiva, en un reconocimiento por parte del Estado de su incapacidad para detectar y perseguir todos los casos de fraude fiscal, de ahí que se trate de estimular el que, mediante la autodenuncia, sean los propios ciudadanos que han participado en la comisión de una defraudación tributaria los que desvelen algunas de las fuentes fiscales ocultas.

previsión sobre los efectos del arrepentimiento espontáneo como atenuante de la pena ni tampoco la posibilidad de excusas absolutorias que, en su caso, pudieran exonerar de la misma. Sin embargo, la institución de las declaraciones complementarias, regulada tradicionalmente en el artículo 61.2 LGT, planteó el problema del "arrepentimiento espontáneo" y su posible funcionamiento como excusa absoluta en los casos de delito fiscal.

El citado precepto preveía la exoneración de sanción pero no hacía mención a la exoneración de la pena cuando el incumplimiento reuniera los caracteres de la defraudación tributaria, una vez que el contribuyente cumplía tardíamente sus obligaciones al amparo del art. 61.2 de la LGT, la Administración se daba por satisfecha y no enviaba el asunto a los tribunales, aunque la cuantía hiciera pensar en un posible delito fiscal previamente cometido.

Recordemos que antes del 1 de enero de 1992, el artículo 61.2 LGT recogía la posibilidad de presentar una declaración complementaria sin ser sancionado y pagando únicamente el interés de demora con un mínimo del 10%. Esta posibilidad desapareció en la fecha citada, en que entró en vigor el nuevo régimen de declaraciones complementarias que, como ya hemos visto, era especialmente riguroso y fue declarado inconstitucional.

El rigor del nuevo régimen obedeció a la finalidad de favorecer el éxito de las medidas contenidas en las disposiciones adicionales 13<sup>a</sup> y 14<sup>a</sup><sup>124</sup> de la Ley 18/1991, de

---

<sup>124</sup> Aunque normalmente se aludía a ambas disposiciones conjuntamente (en atención a su finalidad común) bajo la rúbrica de "Regularización fiscal de situaciones anómalas" lo cierto es que la ley no les puso

6 de Junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que respondían a la finalidad de permitir a los contribuyentes salir de una situación de incumplimiento, regularizando su situación tributaria.

La Disposición Adicional 13ª, que llevaba por rúbrica "Canje de activos financieros"<sup>125</sup> reguló la posibilidad de

---

ninguna rúbrica común y las enumeró sin más entre las disposiciones adicionales.

<sup>125</sup> Con el siguiente texto: "Uno. Los titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, que se encuentren en circulación en cualquier momento dentro del período comprendido entre la entrada en vigor de esta Disposición Adicional y el 1 de enero de 1992, con la única excepción de los Pagarés del Tesoro en poder de Entidades de Crédito a efectos del cumplimiento del coeficiente de inversiones obligatorias, podrán optar, hasta el 31 de diciembre de 1991, por alguna de las siguientes alternativas:

1º. Canje por los activos de la Deuda Pública Especial a que se refiere el apartado dos de esta Disposición Adicional.

Esta opción sólo podrá ejercitarse por las personas físicas o jurídicas que, de acuerdo con las disposiciones en vigor, hayan sido residentes fiscales en territorio común durante 1990.

2º. Amortización ordinaria, en los términos y condiciones fijadas en la propia emisión. La falta de manifestación expresa en favor de la alternativa anterior se entenderá como opción por esta última.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la adaptación que proceda en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Dos. Características financieras de los activos de la Deuda Pública Especial:

a) La Deuda Pública Especial estará representada mediante anotaciones en cuenta, tendrá carácter nominativo y no será transmisible, salvo a título «mortis causa».

b) La Deuda Pública Especial se emitirá al descuento, fijándose su precio efectivo de suscripción de forma que el rendimiento resultante sea del 2 por 100 anual.

c) El vencimiento ordinario de los activos de la Deuda Pública Especial, que será a los seis años de su emisión, tendrá lugar en 1997, pudiendo efectuarse en una o más fechas de dicho ejercicio.

d) Los titulares de los activos de la Deuda Pública Especial podrán optar libremente cada año, en la fecha o fechas que se determinen, por su amortización anticipada, solicitándolo a través de las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones. El precio de amortización de los activos de la Deuda Pública Especial será el de suscripción incrementado por los intereses corridos desde la fecha de suscripción hasta la de amortización anticipada.

Tres. Régimen fiscal de los activos de la Deuda Pública Especial:

a) Relación de titulares. La relación de suscriptores de los activos de la Deuda Pública Especial, clasificados por emisiones, se efectuará por las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, que deberán hacer constar en sus registros el nombre y dos apellidos o razón social de cada suscriptor, así como su número de

---

identificación fiscal y el número de activos suscritos. Las Entidades Gestoras y demás intermediarios que intervengan en la suscripción de los activos de la Deuda Pública Especial no estarán obligados a informar a la Administración Tributaria sobre la identidad de los suscriptores.

Sin perjuicio de lo anterior, las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones deberán depositar en el Banco de España, con anterioridad al 1 de marzo de 1992, la relación de suscriptores de los activos de la Deuda Pública Especial, en los términos señalados en el párrafo precedente. Una vez depositadas las relaciones, el Banco de España sólo admitirá comunicaciones complementarias en caso de amortización anticipada o transmisión «mortis causa», siempre y cuando, en este último caso, se acredite suficientemente la causa de la sucesión y la identidad de los causahabientes. Tales comunicaciones se custodiarán en el Banco de España junto con las relaciones originales.

Hasta la amortización ordinaria o anticipada de los activos de la Deuda Pública Especial, los datos relativos a la identidad de sus titulares serán absolutamente confidenciales. No obstante, con anterioridad a las fechas de amortización mencionadas, podrá el Banco de España, a solicitud de los titulares de los activos de la Deuda Pública Especial, certificar que éstos figuran en las relaciones de titulares depositadas en el Banco de España.

En 1997, con la antelación que se determine al vencimiento de los activos de la Deuda Pública Especial, el Banco de España remitirá al Ministerio de Economía y Hacienda la relación completa de los titulares de los mencionados activos, a efectos de proceder al oportuno reembolso. De igual forma procederá, con anterioridad a las fechas prefijadas, respecto de los titulares que hubieran solicitado la amortización anticipada.

b) Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Los activos de la Deuda Pública Especial no estarán sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

c) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades.

Los rendimientos del capital mobiliario o, en su caso, incrementos de patrimonio procedentes de la amortización de los activos de la Deuda Pública Especial no estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los titulares de los mencionados activos.

d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El fallecimiento de los titulares de los activos de la Deuda Pública Especial dará lugar al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No obstante, la liquidación de la parte del impuesto correspondiente a dichos activos quedará diferida al momento de su amortización ordinaria o anticipada.

e) Eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria.

El precio efectivo de adquisición de los activos de la Deuda Pública Especial podrá imputarse por los suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990, que pudiera poner de manifiesto la Administración Tributaria con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior será necesaria la obtención de la certificación de titularidad a la que hace referencia el párrafo tercero de la letra a) del presente apartado. En estos casos, el titular no podrá acogerse a la amortización anticipada prevista en la letra siguiente.



---

f) Amortización anticipada.

La amortización anticipada de los activos de la Deuda Pública Especial privará a los mismos del régimen fiscal establecido en el presente apartado.

Las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, que hubieran recibido de los titulares de los activos de la Deuda Pública Especial solicitud de amortización anticipada de los mencionados activos, comunicarán al Banco de España las solicitudes recibidas a los efectos establecidos en el párrafo cuarto de la letra a) del presente apartado.

g) Cambio de residencia fiscal.

En caso de que con posterioridad a 1990 un suscriptor de activos de la Deuda Pública Especial emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra cambiara su residencia fiscal del País Vasco o Navarra a territorio común, el régimen fiscal regulado en el presente apartado será también de aplicación a los activos citados de que sea titular.

Dicho régimen será igualmente de aplicación cuando un residente fiscal en territorio común adquiriese «mortis causa» activos de los citados en el párrafo anterior.

Cuatro. Procedimiento de suscripción de los activos de la Deuda Pública Especial:

a) Los titulares de los activos financieros a que hace referencia el apartado uno de esta Disposición Adicional, que opten por su canje por activos de la Deuda Pública Especial, deberán comunicarlo a una Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

b) Cuando se trate del canje de los activos financieros a que hace referencia el apartado uno de esta Disposición Adicional con anterioridad a su amortización ordinaria, su valor de canje se calculará del mismo modo que su precio efectivo de emisión, habida cuenta del plazo que medie entre la fecha de canje y la de su amortización ordinaria. Cuando el valor efectivo de los activos financieros entregados en canje sea inferior a un número entero de activos de la Deuda Pública Especial, deberá el titular completar en efectivo la diferencia en el momento de presentar la petición de canje.

Cinco. A partir de 1 de enero de 1992, las nuevas emisiones de Pagarés del Tesoro estarán sometidas a las obligaciones ordinarias de colaboración con la Hacienda Pública. Las emisiones de Pagarés del Tesoro que estén en circulación a 31 de diciembre de 1991 conservarán, hasta su completa amortización, el régimen especial establecido en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros.

Seis. Quedan derogados los artículos 4, 5 y 6 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, así como los artículos 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre.

Los activos financieros con retención en el origen que estén en circulación al tiempo de la entrada en vigor de la presente Disposición Adicional conservarán su régimen fiscal especial hasta su completa amortización, sin que sean susceptibles de renovación o prórroga total o parcial.

Siete. No será de aplicación la limitación establecida en el párrafo primero del artículo 10 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, a las obligaciones que se reconozcan con cargo a los créditos presupuestarios a los que se refiere el anexo II, Primero, uno, letra c) en cuanto deriven del canje de los activos financieros a que hace referencia el apartado uno de esta Disposición Adicional por activos de la Deuda Pública Especial.

que los titulares de pagarés de Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Vascas y Navarra optaran, hasta el 31 de diciembre de 1991, por su canje por los activos de la Deuda Pública Especial emitida a estos precisos efectos, lo que permitía una reducción de la base imponible que la Administración pudiera fijar en una ulterior actuación inspectora, con la consiguiente exclusión de la deuda tributaria, reducción de progresividad (puesto que se reducía la base y no la cuota), y exclusión de los intereses de demora.

Aunque este canje dio lugar a dudas en cuanto a sus efectos en el campo sancionador y en el penal, respecto de los que nada decía la ley<sup>126</sup>, en materia de sanciones administrativas la situación era muy parecida a la que se producía con las declaraciones complementarias pues, al no haber cuota descubierta por la Administración (al no incrementarse las bases no surgían las cuotas correspondientes), no se imponían sanciones por falta del elemento típico "dejar de ingresar".

El problema se planteó respecto a la sanción penal, puesto que al no decir nada la ley, en caso de defraudación superior a cinco millones de pesetas se estaba ante un delito consumado perseguible por los Tribunales, si bien la norma fiscal establecía un sistema que iba a impedir la

---

Ocho. El Ministro de Economía y Hacienda dispondrá cuantas medidas sean precisas para el cumplimiento de lo previsto en esta Disposición Adicional fijando las características de los activos de la Deuda Pública Especial en cuanto no figuren determinadas en esta norma y estableciendo los procedimientos oportunos para su plena efectividad".

<sup>126</sup> Vid. ESPEJO POYATO, I., "Las Disposiciones Adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley 18/1.991, de 6 de junio, del IRPF, sobre Regularización Tributaria", Cuadernos de Actualidad, 7/1.991.

aparición de "cuotas descubiertas" y, por lo tanto, la aplicabilidad práctica de la figura del delito fiscal, al menos a iniciativa de la Administración<sup>127</sup>.

Por su parte, la Disposición Adicional 14ª, bajo la rúbrica de "Regularización de situaciones tributarias"<sup>128</sup>,

---

<sup>127</sup> Esto es lo que hizo que se hablara de amnistía fiscal. Desde un punto de vista penal lo que se producía era algo así como la introducción de una excusa absolutoria con efectos retroactivos; figura atípica, cuya aplicabilidad en este caso podría venir de la mano del artículo 24 del antiguo Código Penal que establecía, como ahora el artículo 2 del vigente, la retroactividad de la ley penal más favorable. Habida cuenta del carácter de normas penales en blanco que tienen las relativas al delito fiscal habría que concluir que la nueva normativa establecía un régimen penal más favorable que, por lo tanto, sería el aplicable. Los problemas que se podrían plantear de posible conculcación del principio de igualdad no eran sino los problemas generales de este tipo planteados por la modificación de cualquier norma y más en concreto, por las modificaciones favorables de normas penales respecto a quienes ya hubieran sido condenados y cumplido condena.

<sup>128</sup> Con el siguiente tenor: "Uno. Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles.

La presentación de estas declaraciones no interrumpirá los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 de la Ley General Tributaria.

Los ingresos realizados de conformidad con lo previsto en el párrafo primero, podrán fraccionarse sin garantía en cuatro pagos iguales anuales, debiéndose ingresar el primero en el momento de la presentación de la declaración-liquidación complementaria o extemporánea y los tres restantes antes del día 20 de diciembre de cada uno de los tres años naturales siguientes, sin necesidad de previa notificación de la Administración.

La falta de pago de un plazo a su vencimiento determinará su exigibilidad en vía de apremio, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación en cuanto al procedimiento a seguir en caso de falta de pago de un plazo en los fraccionamientos concedidos en período voluntario.

Las cuotas aplazadas devengarán intereses de demora que habrán de autoliquidarse por el obligado tributario al ingresar cada uno de los plazos.

Los incrementos de patrimonio no justificados declarados por el sujeto pasivo en estas declaraciones complementarias, podrán imputarse a la reducción de las rentas netas no declaradas de períodos impositivos anteriores, que pudiera poner de manifiesto la Administración con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en bienes o derechos determinados.

Dos. A partir de 1 de enero de 1992, el apartado 2 del artículo 61 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, quedará

supuso simplemente la posibilidad de presentar, hasta el 31 de diciembre de 1991, declaraciones complementarias, con un régimen aún más favorable que el previsto en el anterior apartado segundo del artículo 61 LGT, puesto que no se exigían intereses de demora y se permitía un fraccionamiento y aplazamiento de pago automático, a su vez, sin abono de intereses de demora.

La cuestión penal, puesto que la ley no decía nada al respecto y se limitaba a señalar la exclusión de sanciones en este caso, se planteaba, por tanto, en los mismos términos en que se había planteado hasta entonces respecto de las declaraciones complementarias, de manera que, aunque este tema no estaba suficientemente claro desde un punto de vista teórico, por la vía de hecho, si la Administración no descubría una cuota superior a cinco millones de pesetas, no enviaba expediente alguno a los tribunales, pese a que, en el caso de omisión dolosa de esa cantidad, nos encontrábamos ante un delito consumado que podía llegar a conocimiento de los tribunales, que podían perseguirlo<sup>129</sup> al margen de que la Administración hubiera dado por resuelto el asunto con la

---

redactado de la siguiente forma:

«Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100».

<sup>129</sup> Pues este es un delito público, que tras la reforma introducida por la Ley Orgánica 2/1985, de 26 de Abril, no requiere denuncia de la Administración Tributaria.

declaración complementaria del contribuyente.

Aunque había mucho de irreflexivo en esta actitud, lo cierto es que no era irrazonable. El argumento que se encontraba en la base de la misma es el argumento a *fortiori*: si en estos casos la ley prevé que no se apliquen sanciones, a *fortiori*, no se pueden aplicar penas.

En este sentido CHECA GONZÁLEZ<sup>130</sup> afirma que en nuestro Derecho ya era posible antes de la promulgación de la Ley Orgánica 6/1995 sostener algo parecido a lo que ahora está expresamente normado, con base en lo dispuesto en el artículo 61.3<sup>131</sup> de la LGT, pues parece razonable concluir que supuestos previstos en el Derecho administrativo sancionador como desistimiento activo, causa de no punibilidad o excusa absolutoria, tengan trascendencia en el ámbito penal<sup>132</sup>.

Pese a su evidente necesidad, no se había planteado seriamente en España el papel del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en relación con el delito fiscal. Por ello, cuando en 1991 se produjeron "regularizaciones voluntarias" masivas al amparo de las Disposiciones Adicionales Decimotercera y Decimocuarta de la Ley 18/1991, promovidas por una intensa campaña publicitaria que daba por sentada la no sancionabilidad penal de los ilícitos que estas ponían al descubierto, algunos contribuyentes que se

---

<sup>130</sup> Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C., prólogo a MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito Fiscal*, Cuadernos Fiscales, Ed. Edersa, Madrid, 2004, págs. 11-12.

<sup>131</sup> El artículo 61.2 LGT pasó por algún tiempo a ser el 61.3. En la actualidad, artículo 27 LGT.

<sup>132</sup> La tesis opuesta se opone injustificadamente a la aplicación analógica *in bonam partem* del referido precepto de la LGT, conduciendo a la consecuencia de traicionar la confianza generada por la ley en el obligado tributario.

acogieron a las mismas fueron perseguidos por delito fiscal<sup>133</sup>.

La situación existente hasta junio de 1995 se caracterizaba, por tanto, por una marcada inseguridad jurídica. No sólo existían posturas encontradas entre los autores más relevantes<sup>134</sup>, sino que, además, los pronunciamientos jurisdiccionales eran contradictorios, entendiéndose en algunos casos que procedía la exención de responsabilidad criminal como consecuencia de la regularización practicada conforme al artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963 y a las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991 y condenando otras veces a pesar

---

<sup>133</sup> A pesar de la confiada actitud de la Administración lo cierto es que no se sabía muy bien qué iba a pasar en la esfera penal hasta que algunos de estos casos llegaron a los tribunales, momento en que se desató una gran polémica, pues entre jueces y fiscales surgió una posición tendente a perseguir por delito fiscal a los contribuyentes que hubieran "regularizado" voluntariamente su situación. Como postura, muy radicalmente en contra de la exoneración penal al amparo de las citadas disposiciones hay que destacar la del fiscal DOLZ LAGO, M.J., "Los Delitos contra la Hacienda Pública. Síntesis Jurisprudencial y Doctrinal", Impuestos, n. 18, 1993.

<sup>134</sup> Como señala CALDERÓN CEREZO, "Las interpretaciones que la Administración Tributaria y los Tribunales de Justicia hicieron, a propósito de la trascendencia penal de aquellas medidas destinadas a provocar la regularización fiscal, fueron tan dispares como enojosas en cuanto que dieron origen a notable inseguridad jurídica, sobre todo en lo que se refiere a la modalidad de suscripción de Deuda Pública Especial, que fue el expediente al que podían acudir los contribuyentes más comprometidos en función de las eventuales responsabilidades contraídas.

Mientras que desde la Administración se sostuvo la intrascendencia punitiva de las defraudaciones regularizadas, con fundados argumentos que iban desde el desistimiento voluntario por ausencia de consumación del delito, a la excusa absolutoria, pasando por la justificación de la conducta privada de antijuridicidad por la oportunidad regularizadora que la Ley deparaba; los Tribunales bien al contrario fueron insensibles a tales argumentos y, con riguroso criterio distante de la realidad social vinieron manteniendo que habiéndose consumado la defraudación y no siendo posible apreciar atípicas excusas absolutorias o causas de justificación, sólo era viable en Derecho apreciar en su caso la atenuante de arrepentimiento espontáneo". Cfr. CALDERÓN CEREZO, A.: "Efectos penales de la regularización tributaria: Un análisis del art. 305.4 del Código Penal", *El delito fiscal*, Foro de Abogados Tributaristas/Gaceta Fiscal, enero de 2000, pág. 59.

de haberse acogido el contribuyente a las disposiciones citadas<sup>135</sup>.

La responsabilidad de la Administración, que con su actitud había promovido estas regularizaciones que llevaron literalmente a la cárcel a algunos contribuyentes que habían confiado en ella, hizo necesario que la Ley Orgánica 6/1995, con carácter previo a la aprobación del nuevo Código Penal, con la finalidad de poner fin a esta situación, introdujera en el artículo 349.3 CP una excusa absolutoria<sup>136</sup> que exoneraba de responsabilidad penal a quien cumpliera con sus obligaciones tributarias antes de que por la Administración o los tribunales se hubieran iniciado actuaciones.

---

<sup>135</sup> Por ejemplo, los Autos del Juzgado Central de Instrucción número 3 de Madrid de 13 de enero y 15 de febrero de 1993 exonerando y los Autos de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 1993 y de 17 de enero de 1994, castigando. Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit. págs. 198-199.

<sup>136</sup> La Jurisprudencia considera que esta figura constituye una auténtica excusa absolutoria que impide, pese a haberse cometido el delito, imponer al culpable la pena que le corresponde. Excusa absolutoria que estaría conectada con el arrepentimiento espontáneo en el marco del Derecho Penal. Esta fue también la calificación de la Fiscalía General del Estado que, en la consulta 4/1997 sobre extensión a terceros partícipes de la regularización fiscal, entendió que, en cuanto conducta que se produce una vez cometido o consumado el delito, debía ser considerada como excusa absolutoria. Vid., CHOCLAN MONTALVO, J.A., "Problemas actuales del delito fiscal", *Derecho Penal económico*, CGPJ, Madrid, 2001, págs. 91 y ss. Las excusas absolutorias son exenciones de responsabilidad criminal, y así "se entiende por excusas absolutorias ciertas circunstancias que se dan en la persona del autor de una acción típica, antijurídica y culpable y determinan la exclusión de la pena". Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, M., *El parentesco en el Derecho penal*, ed. Bosch, Barcelona, 1973, pág. 86.

La exclusión de la pena opera sobre un injusto típico y culpable, por lo que cada vez que la excusa concorra con una causa de justificación o de inexistencia de culpabilidad se aplicarán éstas y no aquélla. Se considera, por tanto, que existe una graduación de las causas de irresponsabilidad criminal, de manera que, así como las causas de justificación no operan más que sobre conductas típicas y la de exclusión de culpabilidad sobre acciones típicas y antijurídicas, las excusas absolutorias presuponen la tipicidad, antijuricidad y culpabilidad de la acción, excluyendo la punibilidad.

El Proyecto de Reforma de del Código Penal aprobado por el Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012 pretende cambiar esta calificación y situar el funcionamiento de la regularización al nivel del injusto.

Se trataba, en definitiva, de dotar de efectos en la esfera penal al precepto del 61.2 (61.3 tras la reforma del 95) LGT<sup>137</sup>. La incardinación de esta reforma en el marco que acabamos de describir se desprende de un modo evidente de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, en la que se manifiesta expresamente:

"Asimismo, resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha regulación se hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico".

---

<sup>137</sup> Posteriormente, en relación con esta polémica, el auto del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1997 (RJ 1997/7842) señaló en su Fundamento Jurídico Duodécimo: "Conviene recordar que la excusa contenida en dicha Ley (Ley General Tributaria en su art. 61) es también legal, no extralegal, excusa que, en definitiva, como acontece en el artículo 305.4, se apoya en la idea de una reparación que hace disminuir la trascendencia del hecho, y además, está contenida en ambos supuestos en normas de evidente fondo jurídico penal.

Esas cláusulas de exención de responsabilidad responden a la necesidad de soslayar cualquier clase de inseguridad jurídica aunando las fórmulas de equilibrio judicial con las exigencias recaudatorias de la Administración tributaria, pero evitando en cualquier caso que el Derecho Penal se convierta en un instrumento de recaudación fiscal. Por encima de lo que afirma el artículo 61 de la Ley General Tributaria, la reforma penal ha matizado de forma adecuada las circunstancias que permiten la exención de responsabilidad sin detrimento de intereses jurídicos o económicos".

En la misma línea, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2003, [Roj: STS 2316/2003], ponente Conde-Pumpido Tourón, en su Fundamento de Derecho Duodécimo, señaló que "lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de éstas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que, aunque tardía, guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto".



Efectivamente, dado que se habían planteado tantos problemas en relación con la regularización tributaria autorizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, la Disposición Adicional Primera de la Ley Orgánica 6/1995, puso especial empeño en dejar claro que esta producía los mismos efectos exoneradores de responsabilidad criminal, disponiendo, bajo la rúbrica "Regularización tributaria autorizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio":

"Quedarán exentos de responsabilidad penal quienes suscribieron Deuda Pública Especial en los términos, plazos y condiciones establecidas en la disposición adicional decimotercera de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y apliquen su precio efectivo de adquisición, de acuerdo con lo previsto en la citada disposición, a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, en relación con las deudas tributarias derivadas de dichas rentas o patrimonios. También quedarán exentos de responsabilidad penal, en relación con las deudas anteriormente mencionadas, quienes hubieren regularizado su situación tributaria con arreglo a lo previsto en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos anteriores alcanzará igualmente a dichos sujetos por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, los mismos pudieran, haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria".

El régimen del artículo 349.3 tras la reforma realizada por Ley Orgánica 6/1995, es el que pasó íntegramente al apartado 4 del artículo 305<sup>138</sup> del vigente Código Penal.

---

<sup>138</sup> Del siguiente tenor: "Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que,

## 8.- La reciente amnistía fiscal

En el contexto de necesidad de ingresos fiscales que caracteriza la presente crisis, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, ha aprobado una amnistía fiscal<sup>139</sup>, que se

---

exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”

El tenor es el mismo que el del artículo 349.3 del CP de 1973, si bien el descuido del lenguaje que caracteriza al legislador español hace que lo mismo no sea exactamente lo mismo.

<sup>139</sup> En su Disposición Adicional Primera, “Declaración tributaria especial”, del siguiente tenor:

“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

4. No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.

5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012”.

Como muestra de la reflexión que caracteriza a nuestro legislador el

---

Real Decreto- Ley 19/2012, de 25 de mayo, en su Disposición Final Tercera añadió dos párrafos a este precepto:

"6. Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.

7. El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente.

No obstante, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial".

Por Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, se desarrolla la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, se aprueba el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación. FALCÓN Y TELLA califica de generoso el desarrollo de la Orden, pues se persigue que se aflore el dinero negro en efectivo y el mantenido en cuentas a nombre de sociedades no residentes. Destaca este autor las extralimitaciones de la Orden en diversos aspectos, como la disposición de su art. 3.4 de que como prueba de la titularidad de dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional. Esta disposición, en su opinión, establece una presunción *iuris et de iure* vedada a una disposición de tan ínfimo rango. Otra extralimitación que destaca es la del art. 4.2 de la orden según el cual "las cantidades depositadas en cuentas abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio se declararán por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 o en la fecha de finalización del periodo impositivo a que se refiere el apartado 2 del artículo 3 de esta Orden", lo que supone la regularización de los intereses generados con una gravamen del 10% de

justifica en su Exposición de Motivos en base a que "se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria".

La citada amnistía fiscal es aplicable exclusivamente al IRPF, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Impuesto sobre Sociedades y supone la declaración espontánea de los bienes y derechos de los que el contribuyente fuese

---

dichos intereses, menos de la mitad del que se aplica a la renta del ahorro. Igualmente destaca la desigualdad de trato de la regularización relativa a bienes adquiridos en parte con rentas declaradas y en parte con rentas no declaradas, cuyo ulterior valor de adquisición no considera el importe de la regularización, lo que hace de peor condición a quien pague en parte con dinero negro y en parte con dinero derivado de rentas declaradas, respecto a quien paga la totalidad del precio con dinero negro, ya que en este último caso puede regularizarse la totalidad del valor de adquisición, que es el que se toma a efectos de futuras ganancias de patrimonio. Vid. FALCÓN Y TELLERA, R., "De nuevo sobre la "declaración especial" prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo", Quincena Fiscal Aranzadi num. 13/2012 (Editorial), Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012, págs. 3-4.

Corren vientos de amnistía, así, el Boletín Oficial de Castilla y León de 17 de julio de 2012, publica la modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, e introduce una nueva Disposición Transitoria Duodécima en la que se regula una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para aquellos sujetos pasivos que, entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2011, hubieran adquirido, en virtud de donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito *inter vivos*, directa o indirectamente, bienes o derechos, excluido el dinero metálico, que estén situados en el extranjero y no hayan presentado la autoliquidación correspondiente. Se trata de una regularización tributaria de carácter voluntario que, en el ámbito autonómico, complementa la aprobada por el Estado.

titular con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Decreto Ley (es decir, antes del 31 de marzo de 2012) y que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos.

El plazo de presentación de la "declaración especial" concluye el 30 de noviembre de 2012 y para que opere la amnistía se ha de ingresar el 10% del importe o el valor de adquisición de los citados bienes, sin imposición de sanciones ni exigencia de intereses ni recargo alguno.

No se va a entrar en el análisis detallado de las condiciones de la amnistía, que, debido a la muy deficiente técnica legislativa utilizada plantea problemas<sup>140</sup> cuyo

---

<sup>140</sup> Así, el Decreto-Ley señala que el importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos exclusivamente de los arts. 39 de la Ley del IRPF y 134 del TR de la LIS, pero no a otros efectos, por lo que parece que si los activos ocultos han dado lugar a rentas por cualquier concepto éstas deberán ser objeto de declaración complementaria en los términos del art. 27 LGT. La Orden que desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 parece confirmar esta conclusión, al afirmar en su preámbulo que "la configuración jurídica de la declaración tributaria especial integra elementos propios de las autoliquidaciones tributarias, sin que pueda predicarse de la misma un ajuste total, en lo que a sus elementos constitutivos se refiere, a la regulación que de las mismas se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo sus efectos jurídicos, por la misma razón, análogos a los que con carácter general se derivan de estas últimas". Por su parte, el párrafo segundo del art. 1 de la Orden dispone que "dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad".

No obstante, la regulación contenida en la Orden parece pretender ampliar el ámbito de la amnistía, al disponer en la letra a) de su art. 6.1, que las personas o entidades que presenten la declaración y realicen el ingreso correspondiente «regularizarán su situación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residente, según proceda, con el siguiente alcance: a) Se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial»,

Destaca FALCÓN Y TELLÁ que de nuevo estamos ante una extralimitación, pues no se trata ya sólo de evitar una liquidación en concepto de ganancias no justificadas o activos ocultos como resultaba del tenor

análisis nos desviaría excesivamente de nuestro objeto, por lo que nos limitaremos a señalar que el citado RDL 12/2012, en su Disposición Final Primera<sup>141</sup> pretende modificar con carácter general el régimen de la regularización de conductas constitutivas de delito fiscal, mediante la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En concreto, se introduce un nuevo apartado 2 al artículo 180 de la LGT (renumerando los siguientes) que prevé que, cuando la Administración se de por satisfecha con la regularización voluntaria realizada por el sujeto pasivo,

---

inicial de la disposición adicional primera del Decreto-Ley 12/2012, sino que, además, quedarían regularizadas todas las obligaciones en concepto de IRPF, IS e IRNR cuando la renta no declarada se haya utilizado en la adquisición de los bienes objeto de la declaración especial. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "De nuevo sobre la "declaración especial" prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (y II): titular "jurídico" y titular "real", Quincena Fiscal Aranzadi num. 14/2012 (Editorial), Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 4.

En definitiva, la regulación de esta amnistía fiscal deja abiertas demasiadas incógnitas para que la misma pueda tener éxito, lo que puede ahorrar los numerosos problemas que en otro caso se plantearían.

<sup>141</sup> Del siguiente tenor: "Uno. Se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 180 [principio de no concurrencia de sanciones tributarias], renumerándose los actuales 2 y siguientes, con la siguiente redacción: «2. Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.»

Dos. Se modifica la letra c) del apartado 1 del artículo 221 [procedimiento para la devolución de ingresos indebidos], que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley.»".

no está obligada a pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal, pudiendo continuar con el procedimiento administrativo.

También se modifica la letra c) del apartado 1 del artículo 221 [procedimiento para la devolución de ingresos indebidos] LGT para excluir de la devolución por ingreso indebido *las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley.*

En relación con esta disposición HERRERA MOLINA, señala que los dos nuevos preceptos de la Ley General Tributaria "no resultan fáciles de entender si no se tiene en cuenta su contexto", si bien considera que la reforma de la Ley General Tributaria "pretende evitar que la Administración remita el expediente al Ministerio Fiscal cuando el contribuyente regularice su situación tributaria mediante la correspondiente declaración y pago (art. 180.2 LGT), así como impedir que el contribuyente que regulariza la deuda del "quinto año" (prescrita tributariamente, pero no a efectos del delito fiscal) pueda pedir la devolución de ingresos indebidos correspondiente a ese ejercicio (art. 221.1.c LGT)"<sup>142</sup>.

Efectivamente, el nuevo apartado 2 del artículo 180 LGT pretende evitar el envío a los tribunales de asuntos en los que el contribuyente hubiera regularizado satisfactoriamente su situación tributaria. Ahora bien, estos casos ya están

---

<sup>142</sup> HERRERA MOLINA, P.M., "EL NUEVO RÉGIMEN DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA PENAL EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON LA AMNISTÍA FISCAL", Crónica Tributaria: Boletín de actualidad 3/2012, págs. 18-19. Copia electrónica en <http://ssrn.com/abstract=2109301>.

cubiertos con carácter general por la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP, de manera que el sentido del precepto hay que restringirlo a los supuestos que se acojan a la amnistía fiscal en cuyo contexto se introduce, como se desprende también de la Exposición de Motivos del Decreto Ley que pretende invocar para la misma los efectos de la excusa absolutoria del Código Penal.

La viabilidad de esta pretensión es, sin embargo, dudosa. Ciertamente es que la Administración no enviará a la Jurisdicción Penal a quienes se acojan a la amnistía fiscal, pero, como destaca HERRERA MOLINA, "pueden surgir dudas sobre la reacción de la jurisdicción penal a la hora de trasladar los efectos de la excusa absolutoria a la amnistía fiscal ("declaración especial"). Los antecedentes de la amnistía fiscal de 1991 no son muy positivos, por lo que resultaría prudente que en la anunciada reforma del Código Penal se regulasen expresamente los efectos de la "amnistía"<sup>143</sup>.

Hemos visto que los tribunales no aceptaron la exoneración de responsabilidad criminal que tácitamente se pretendió atribuir a la anterior amnistía fiscal, lo que obligó a una precipitada reforma del Código Penal para introducir la excusa absolutoria del actual apartado 4 del artículo 305 CP. Si bien es cierto que en la reciente amnistía el gobierno ha explicitado, toscamente, su intención de exonerar de responsabilidad criminal a quienes se acojan a la misma, no es menos cierto que el desafortunado texto del invocado precepto no ampara

---

<sup>143</sup> Ibidem, pág. 26.



suficientemente esta intención, mucho menos manifestada en un Decreto Ley, por lo que no hay que descartar que se repita la situación que siguió a la amnistía de 1991, si no lo evita el presumible fracaso de la reciente.

Esa es, en parte, la razón del Proyecto de Reforma del Código Penal en esta materia, aprobado por el Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012, que pretende cubrir este supuesto<sup>144</sup>.

---

<sup>144</sup> Pues, señala en su Exposición de Motivos: "Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente.

Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria".

Parece que se pretende hacer de la vieja excusa absolutoria una especie de causa sobrevenida de exclusión de la antijuridicidad y está claro que la idea de la reforma en este punto es conectar la regularización voluntaria con el pago completo, no sólo de la cuota tributaria, sino también de los intereses de demora, también exigibles en el caso de pago de deudas prescritas. No se dice nada, sin embargo, de los recargos del artículo 27 de la LGT. Se continúa extendiendo los efectos de la regularización al delito contable y a las falsedades, y se continúa sin mencionar la posible extensión al blanqueo de capitales. El texto, manifiestamente mejorable, del proyectado apartado 4 del artículo 305 CP es el siguiente: "Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o

Por lo que se refiere a la reforma del artículo 221 LGT, relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, la misma pretende despejar el camino de la regularización voluntaria de los periodos prescritos administrativa pero no penalmente, cerrando la puerta a la posible devolución de los ingresos realizados como ingresos indebidos<sup>145</sup>. En este caso el texto de la disposición, tampoco destacable por su refinamiento jurídico, permite extender sus efectos tanto a las regularizaciones realizadas al amparo del régimen general del artículo 305.4 CP como del especial de la reciente amnistía fiscal.

### **9.- Relación del delito fiscal con otros delitos**

Junto a las conductas constitutivas de ilícitos tributarios, a menudo el infractor realiza actos u omisiones que posibilitan, facilitan, e incluso a veces son imprescindibles para cometer este tipo de ilícito, y que aparecen tipificadas como delitos diferentes a los cometidos contra la Hacienda Pública en el Ordenamiento Jurídico

---

el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria".

<sup>145</sup> Sobre este problema vid. FALCÓN Y TELLÁ, R., "La regularización del «quinto año»", Quincena Fiscal Aranzadi num. 4/2012, Editorial, editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

Penal<sup>146</sup>. Puede suceder también que estas otras conductas se realicen para impedir o dificultar el descubrimiento y sanción de los ilícitos tributarios.

Se produce en estos casos el problema de los delitos conexos a los ilícitos tributarios, dentro de los cuales RODRÍGUEZ MOURULLO distingue entre los supuestos de conexión teleológica, en los que el otro delito es un medio para cometer el fraude tributario y los de conexión por subordinación, en los que aquél se comete para conseguir o asegurar la impunidad de este último<sup>147</sup>.

El número de supuestos en los que se puede plantear este problema es extraordinariamente numeroso debido a la complejidad cada vez mayor del tráfico económico, de manera que se plantea el problema de diferenciar cuándo estamos en realidad ante dos delitos diferentes o ante una sola figura delictiva que engloba varias acciones diferenciables.

Así, por ejemplo, lo que sucede en la práctica no es que el contribuyente lleve una contabilidad perfecta y declare beneficios inferiores a los que se deducen de la misma, sino que, como a menudo ha de aportar sus libros a la Administración Tributaria, la comisión del delito del Artículo 305 del Código Penal supone normalmente una previa

---

<sup>146</sup> El artículo 8 del vigente Código Penal, regula el "Concurso aparente de normas penales", en los siguientes términos: "Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: 1ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general. 2ª El precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible. 3ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél. 4ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor".

<sup>147</sup> Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, ob. cit. pág. 79.

falsificación de las cuentas<sup>148</sup>.

Ahora bien, esta conducta, inseparablemente unida a los supuestos más frecuentes de delito fiscal, requiere a su vez la necesaria falsificación documental, dada la inescindible unidad entre documentación y contabilidad, de manera que lo que se anota en la contabilidad son documentos, precisamente conocidos como "soportes contables"<sup>149</sup>. De ahí que presente especial importancia la relación del delito de defraudación tributaria con el delito contable y con los delitos de falsedades, sobre la que se ha de hacer una breve mención.

Por otra parte, el delincuente fiscal tendrá interés e incorporar al circuito económico las cantidades defraudadas, pudiendo incurrir en el hecho típico del delito de blanqueo de capitales, lo que obliga a una breve mención de las relaciones entre ambas figuras delictivas.

### **9.1.- Relación del delito fiscal con el delito contable**

Como ya hemos visto, el artículo 310 del Código Penal tipifica, bajo el nombre de delito contable, conductas que si no estuvieran recogidas en el citado precepto constituirían, *per se*, actos preparatorios o tentativas de delito fiscal. Por ello, la realización de las conductas descritas en el artículo 310 del Código Penal, no llevar

---

<sup>148</sup> Es decir, la no práctica de anotaciones o la realización de anotaciones inexactas, conductas previstas tanto en el artículo 310 del Código Penal, como en el artículo 200 de la Ley General Tributaria.

<sup>149</sup> Inseparable unidad recogida en la normativa y tradición contable y en la fiscal, de la que fue un temprano ejemplo el artículo 37 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades surgido de la reforma de 1978 que, bajo la rúbrica "Principios Generales de Contabilización", en su número 4 dispuso que "toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente".

contabilidad o llevar doble contabilidad, realizar anotaciones ficticias, omitir la contabilización de operaciones o contabilizarlas con cifras falsas, va a aparecer normalmente seguida de la comisión de un delito de defraudación tributaria, cuando las cuantías superen los mínimos correspondientes.

En definitiva, existe una estrecha relación instrumental entre las conductas tipificadas como delito contable con respecto al delito de defraudación tributaria, por lo que la Jurisprudencia ha considerado decididamente que existe una clara relación de consunción o concurso de normas entre ambas figuras delictivas, de manera que el delito contable queda absorbido por el de defraudación tributaria en cuanto delito mas grave, del que las conductas constitutivas del tipo del delito contable son actos meramente preparatorios que, sin embargo, pueden ser castigadas como delito contable cuando no se produzca la defraudación a la Hacienda Publica.

En este sentido hay que citar la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 [RJ 1991, 5209], caso Lola Flores, ponente RUÍZ VADILLO, según la cual:

"Cuando una persona realiza el comportamiento que contempla el artículo 350 bis [...] y a continuación defrauda a la Hacienda Pública o comete un delito fiscal, así llamado precedentemente a esta figura penal, se da una clarísima relación de consunción, lo mismo sucede, salvando las distancias, con el artículo 509 del Código Penal. En definitiva, la razón del artículo 350 bis no es otra que la de tipificar conductas peligrosas para el bien jurídico tutelado y que sin este precepto constituirían actos meramente preparatorios o tentativas cuyo acreditamiento ofrecerá, sin duda, dificultades importantes. Pero en este caso esos actos preparatorios continuaron hasta alcanzar el delito contra la Hacienda Pública mismo, por lo que aún suponiendo, por vía de hipótesis, que existieran y se dieran

los requisitos legales habría quedado consumido en el delito principal".

## **9.2.- Relación del delito fiscal con los delitos de falsedades**

El delito fiscal presenta una especial relación con los diversos tipos de falsedades que, tipificadas independientemente en las normas penales<sup>150</sup>, se cometen para eludir la norma tributaria. En estos casos, el problema que se plantea es el de si la falsedad habrá de castigarse al igual que en aquellos en que no aparezca conectada con un ilícito tributario o si, por el contrario, la sanción por este último abarca todo el contenido de injusto y, por tanto, no cabe ninguna otra sanción, operando el principio de especialidad, de manera que la normativa sobre ilícitos tributarios funcionaría como un conjunto normativo punitivo de carácter especial en el campo tributario<sup>151</sup>.

---

<sup>150</sup> Anteriormente en el título III del Código Penal bajo la rúbrica "De las falsedades" y en la actualidad en el Título XVIII, del Libro II del vigente Código Penal, con la misma rúbrica.

<sup>151</sup> Por otro lado se podría sostener la tesis de que los delitos cometidos como medio para lesionar los intereses del fisco o para encubrir ilícitos tributarios no por eso dejan de ser delitos y deben ser castigados como tales, independientemente de la sanción que corresponda a los correspondientes ilícitos tributarios. Especialmente interesante, por lo didáctica, desde la perspectiva del concurso de delitos y su diferencia con el concurso de normas, que vendría a resolver esta cuestión, es la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999 [RJ 1999, 9436], en el caso Roldán, que plantea la cuestión en los siguientes términos: "La diferencia esencial radica en que en el concurso de normas el hecho es único, en su doble vertiente natural (de la realidad) y jurídica (de la valoración), pues se entiende que el hecho lesiona del mismo modo el bien jurídico que es tutelado por las normas concurrentes, por lo que el contenido de injusto y de reproche de este hecho queda totalmente cubierto con la aplicación de sólo una de dichas normas penales, haciendo innecesaria la aplicación de las demás. Sin embargo en el concurso de delitos el hecho lesiona más de un bien jurídico, cada uno de los cuales es tutelado por un precepto penal diferente, de modo que para responder al diverso contenido de injusto del hecho deben ser aplicadas las diversas normas que tutelan los diversos bienes jurídicos frente a acciones que también son diversas".

La fundamentación para ello es clara, el núcleo de las conductas más características tipificadas como ilícitos tributarios es inseparable de la comisión de un delito de falsedad, hasta tal punto que se podrían considerar falsedades producidas en el campo de la Hacienda Pública, en las que el bien jurídico protegido no sería tanto la confianza necesaria para el tráfico jurídico como la correcta aplicación del sistema tributario, que requiere necesariamente la veracidad de los obligados tributarios frente a la Administración.

Se trata, por tanto, de un conflicto de normas en las que las relativas a falsedades en el campo tributario tienen el carácter de normas especiales frente al resto de las normas reguladoras de las falsedades, desplazándolas, según prevé el artículo 8 del Código Penal, así que cuando la falsedad concorra con uno de los delitos contra la Hacienda Pública son aplicables las normas correspondientes en caso de concurrencia, de manera que la aplicación de la pena prevista para los tipos de los artículos 305 o 310 del Código Penal supone, en principio, la no aplicación de la correspondiente al delito de falsedad.

Efectivamente, a menudo estas falsedades se habrán producido solo frente a la Hacienda Pública y, por lo tanto, esta será el único sujeto pasivo del delito, en cuanto representante del interés general en la correcta aplicación de las normas tributarias, por lo que solo se considerará lesionado un único bien jurídico protegido y solo existirá

el delito contra la Hacienda Pública<sup>152</sup>.

Por ello, la Ley Orgánica 6/1995, que en el artículo 349.3 CP introdujo la exoneración de responsabilidad penal para el delito fiscal en los casos de declaración extemporánea añadió que “[l]a exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”<sup>153</sup>.

Por el contrario, como señala SAÍNZ DE BUJANDA<sup>154</sup> estaremos ante concurso real de delitos y se aplicarán las penas correspondientes a ambos si para realizar el delito fiscal o para ocultarlo se cometen acciones delictivas no subsumibles en el tipo legal del ilícito tributario.

---

<sup>152</sup> Un supuesto muy específico que se ha planteado es el de las facturas falsas, en la Sentencia del Tribunal Supremo en el caso *Filesa*, ponente DE VEGA RUIZ, [Roj 6410/1997] de 28 de octubre de 1997 y la de 26 de febrero de 1998 [RJ 1998/1196], caso *Argentia Trust*, ponente JIMENEZ VILLAREJO. Sobre la relación entre los delitos de falsedades y el delito de defraudación tributaria, vid. VV. AA. (Director QUINTERO OLIVARES, G.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, ob. cit., págs. 1002 y ss.

<sup>153</sup> Previsión que pasó, en los mismos términos, al artículo 305.4 del vigente Código Penal. La preocupación del legislador por dejar clara esta cuestión se observa también en el hecho de que la Disposición Adicional Primera de la citada Ley Orgánica 6/1995 contuviera expresamente esta misma norma para las regularizaciones realizadas al amparo de las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991 del IRPF. El Proyecto de Reforma del Código Penal en esta materia, aprobado en Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012, manifiesta la misma preocupación y prevé en el nuevo 305.4 : “La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

<sup>154</sup> SAÍNZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción*, Volumen Segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 633.



Problema diferente se plantea en los casos de concurrencia del delito de falsedades con las infracciones tributarias pues, en virtud del principio ne bis in idem, que supone que unos mismos hechos no puedan ser objeto de sanción penal y administrativa al mismo tiempo, otorgando primacía a la Jurisdicción Penal, tendría preferencia la vía penal y, por tanto, el delito de falsedad.

Ahora bien, si las conductas más graves de entre las infracciones tributarias requieren, prácticamente por definición, la comisión de una falsedad, no parece que tenga mucho sentido su tipificación como infracción tributaria. Si por otra parte se considera que las conductas tipificadas como delitos fiscales son, en definitiva, las mismas tipificadas como infracciones tributarias, pero con determinadas circunstancias agravantes, cabría concluir que estamos propiamente ante un orden punitivo especial para el campo de la Hacienda Pública, que, incluyendo también a las infracciones tributarias, excluiría a cualquier otro.

Esta sería la explicación de la exclusión de pena por delitos instrumentales en caso de regularización voluntaria, incluso cuando esta se refiera a ilícitos tributarios por debajo del nivel de punibilidad, en cuyo caso no nos encontramos con un campo vacío, sino con una infracción tributaria.

Efectivamente, en los ilícitos cometidos con carácter instrumental del ilícito tributario, cuando la cantidad defraudada no alcance los 120.000 euros, la Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica 6/1995 amplió el ámbito de la exención de responsabilidad por regularización

voluntaria a los mismos disponiendo expresamente: "La exención de responsabilidad penal, contemplada en los párrafos segundos de los artículos 349.3, 349 bis.3, y 350.4 de la presente Ley, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos"<sup>155</sup>. Se trata de una manifestación paradigmática de la secundariedad del Derecho penal respecto del tributario, a que ulteriormente nos referiremos.

### **9.3.- Relación del delito fiscal con el delito de blanqueo de capitales**

La cuestión de las relaciones del delito fiscal con el de blanqueo de capitales es relativamente reciente y quizá sea la más compleja de las que plantea la relación de esta figura delictiva con otros delitos. Está, además, en el centro de atención, tras la inclusión dentro de los estándares AML/CFT de FATF<sup>156</sup>, de febrero de 2012, de la recomendación de considerar el delito fiscal como delito

---

<sup>155</sup> La Disposición Final Quinta del vigente Código Penal adaptó esta disposición a su numeración en los siguientes términos: "La Disposición Adicional 2ª de la LO 6/1995, de 29 junio, quedará modificada en los siguientes términos: "La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305 apartado 4; 307 apartado 3, y 308 apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos".

<sup>156</sup> The Financial Action Task Force (FATF, GAFI, Grupo de Acción Financiera, en español) es una organización intergubernamental independiente (pero estrechamente relacionada con la OCDE que le presta el servicio de secretariado), establecida en la cumbre del G7, de París, julio de 1989, que desarrolla y promueve medidas para proteger el sistema financiero global contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo y de la proliferación de armas de destrucción masiva, cuyas recomendaciones (contra el blanqueo de capitales, anti money laundering, AML, y contra la financiación del terrorismo, counter financing terrorism, CTF) están reconocidas como los estándares internacionales en esta materia.

base del de blanqueo de capitales.

La reforma realizada mediante la LO 8/1992, de 23 de diciembre, incorporó al Código Penal de 1973, arts 344 bis.h y 344 bis.i<sup>157</sup>, las previsiones de la Convención de las Naciones Unidas, hecha en Viena el 10-12-1988<sup>158</sup>, y de la Directiva 91/308, del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales.

El texto penal fue completado por el régimen administrativo del blanqueo, es decir por la Ley 19/1993, de

---

<sup>157</sup> Previamente, mediante LO 1/1988, de 24 de marzo, se sancionaron por primera vez las conductas de aprovechamiento de los efectos y ganancias del tráfico de drogas en el art. 546 bis f) (1) del Código Penal.

Artículo 344 bis h. del Código Penal de 1973:

"1. El que convirtiese o transfiriese bienes a sabiendas de que los mismos proceden de alguno o algunos de los delitos expresados en los artículos anteriores, o realizase un acto de participación en tales delitos, con el objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tales delitos, a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas.

2. Con las mismas penas será castigado el que ocultare o encubriere la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de bienes o derechos relativos a los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores o de un acto de participación en los mismos.

3. Si los hechos se realizasen por negligencia o ignorancia inexcusables la pena será de arresto mayor en su grado máximo y multa de uno a cincuenta millones de pesetas".

Artículo 344 bis i) del Código Penal de 1973:

"El que adquiriera, posea o utilice bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que los mismos proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas".

<sup>158</sup> En la sesión plenaria de las Naciones Unidas de 19 de diciembre de 1988 se aprobó la Convención contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, que ponía de manifiesto la relación entre el tráfico de estupefacientes y otras actividades delictivas organizadas, del cual se generaban «considerables rendimientos financieros y grandes fortunas que permiten a las organizaciones delictivas transnacionales invadir, contaminar y corromper las estructuras de la Administración Pública, las actividades comerciales y financieras lícitas y la sociedad en todos sus niveles», por lo que los firmantes de la convención se manifestaron «decididos a privar a las personas dedicadas al tráfico ilícito del producto de sus actividades delictivas y eliminar así su principal incentivo para tal actividad».

28 de diciembre, sobre determinadas medidas administrativas de prevención del blanqueo de capitales<sup>159</sup>, que coexistía con la Ley 12/2003, de 21 de mayo, de Prevención y Bloqueo de la Financiación del Terrorismo.

Todos estos textos, nacionales e internacionales, tenían el mismo referente, es decir, el tráfico ilícito de drogas y los beneficios obtenidos por ese medio delictivo.

Después, la Directiva 2001/97 del Parlamento y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, amplió la prohibición de la Directiva 91/308, de blanqueo de capitales procedentes de los delitos de tráfico de drogas a otros delitos graves y extendió el cumplimiento de determinadas obligaciones a ciertas actividades y profesiones de carácter no financiero, entre las que se incluyen los abogados, asesores fiscales y auditores.

La Ley 10/2010 de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, incorpora a nuestro Derecho la Directiva 2005/60/CE o Tercera Directiva<sup>160</sup>, que básicamente incorpora al Derecho

---

<sup>159</sup> Modificada por la Disposición Adicional Primera de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

<sup>160</sup> Si bien contiene algunas disposiciones más rigurosas que la Directiva. Esta ley señala en su Preámbulo: "La política de prevención del blanqueo de capitales surge a finales de la década de 1980 como reacción a la creciente preocupación que planteaba la criminalidad financiera derivada del tráfico de drogas.

Efectivamente, el riesgo de penetración de importantes sectores del sistema financiero por parte de las organizaciones criminales, al que no proporcionaban adecuada respuesta los instrumentos existentes, dio lugar a una política internacional coordinada, cuya más importante manifestación fue la creación en 1989 del Grupo de Acción Financiera (GAFI). Las Recomendaciones del GAFI, aprobadas en 1990, pronto se convirtieron en el estándar internacional en la materia, constituyéndose en la inspiración directa de la Primera Directiva comunitaria ( Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991".

También hay que citar la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de

comunitario las recomendaciones del GAFI tras su revisión en 2003. La citada directiva establece un marco general que ha de ser no sólo traspuesto, sino completado por los Estados miembros, dando lugar a normas nacionales más detalladas.

El delito de blanqueo de capitales esta tipificado en el artículo 301 del vigente Código Penal<sup>161</sup>, y su relación

---

agosto de 2006, por la que se establecen disposiciones de aplicación de la tercera directiva.

En su artículo 1 "Objeto, definiciones y ámbito de aplicación", la Ley 10/2010 dispone:

"1. La presente Ley tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. A los efectos de la presente Ley, se considerarán blanqueo de capitales las siguientes actividades:

a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.

b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

d) La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución.

Existirá blanqueo de capitales aun cuando las conductas descritas en las letras precedentes sean realizadas por la persona o personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes.

A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.

Se considerará que hay blanqueo de capitales aun cuando las actividades que hayan generado los bienes se hubieran desarrollado en el territorio de otro Estado".

Esta ley derogó la Ley 19/1993 y mantuvo la Ley 12/2003, de 21 de mayo, que pasó a denominarse de Bloqueo de la Financiación del Terrorismo, regulando de forma unitaria los aspectos preventivos tanto del blanqueo de capitales como de la financiación del terrorismo.

<sup>161</sup> Con el siguiente texto: "1. El que adquiriera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en

---

una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.

La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código.

También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en los Capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del Título XIX o en alguno de los delitos del Capítulo I del Título XVI.

2. Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos.

3. Si los hechos se realizasen por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo.

4. El culpable será igualmente castigado aunque el delito del que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero.

5. Si el culpable hubiera obtenido ganancias, serán decomisadas conforme a las reglas del artículo 127 de este Código”.

El apartado tercero de este artículo tipifica como delito de blanqueo el realizado por imprudencia grave, lo que contrasta con la naturaleza dolosa del tipo, desbordando las previsiones contenidas en la Directiva Comunitaria nº 2005/60 /CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005.

Por otra parte, la LO 15/2003, de 25 de noviembre, que modificó la LO 10/1995, del Código Penal, amplió el ámbito del blanqueo de capitales a cualquier delito, fuera o no grave. Aunque la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, hecha en Nueva York el 15 de noviembre de 2000, anima a los Estados a que apliquen el blanqueo de capitales a la gama más amplia posible de delitos, quizás el legislador español se ha excedido al extenderlo a la totalidad de los delitos. La propia Convención señala en el art.

6.2 b) que cada Estado Parte incluirá como delitos determinantes todos los delitos graves (penas de prisión superior a los cuatro años) y los delitos tipificados con arreglo a los arts. 5 (participación en un grupo delictivo organizado), 8 (corrupción de funcionarios públicos) y 23 (obstrucción de la justicia) de la citada Convención. La ampliación realizada por el legislador de 2003 conlleva múltiples problemas concursales. Vid. CAMPOS NAVAS, D., “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, Diario La Ley, Nº 6383, Sección Doctrina, 21 Dic. 2005, LA LEY 5109/2005, pág. 3.

En relación con este precepto señala RECLUSA ETAYO: “La redacción de

con el delito fiscal plantea algunas cuestiones fundamentales, la primera relativa al propio concepto de blanqueo<sup>162</sup>.

ALIAGA describe el blanqueo de capitales como «el proceso o conjunto de operaciones que tratan de proporcionar una explicación creíble y fundada a un hipotético cuestionamiento por parte de las Autoridades respecto del origen de un determinado activo»<sup>163</sup>.

JUANES PECES señala que “bajo la denominación de

---

conducta penalmente reprochable, a primera vista resulta tan indeterminada y abarca tantas posibilidades de comisión, que tras una rápida lectura de los preceptos, no es difícil imaginar situaciones en las que un justiciable se vea injustamente «contagiado» o arrastrado dentro de la conducta típica. Y por tanto, acabe imputado, con las consiguientes medidas limitativas de sus derechos con las que van aparejadas imputaciones de esta clase de delitos. Sin embargo, por la propia dinámica de estos procesos difícilmente podrá salir de él, hasta fases procesales muy avanzadas, normalmente en Sentencia. En el mejor de los casos, la satisfacción por la absolución no resarcirá la dureza de la primera fase de instrucción que mayoritariamente va acompañada de medidas cautelares limitativas de sus derechos fundamentales”. Vid. RECLUSA ETAYO, A. “Aproximación a la inquietante regulación del delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP y su incidencia en el ejercicio diario de distintos y numerosos operadores jurídicos”, Quincena Fiscal Aranzadi, num. 22/2009, parte Opinión Profesional, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009. También vid. HERREROS, J., “Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Aplicación a los abogados L 10/2010, de 28 de abril”, Revista Aranzadi Doctrinal num. 9/2012, parte Estudio, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

162 Vid. PRIETO DEL PINO, A.M./GARCÍA MAGNA, D.I./ MARTÍN PARDO, A., “La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales”, InDret, Barcelona, julio de 2010. Sobre el concepto de blanqueo es de interés la sentencia del Tribunal Supremo en el caso Mafia Rusa, «Ladrones en ley», num. 156/2011, de 21 de Marzo de 2011, RJ 2011\2894, ponente GIMÉNEZ GARCÍA, que en su F.J. SEGUNDO. X señala:

“Por lo demás debemos recordar, que el delito de blanqueo de capitales se vertebra en tres fases sucesivas y enlazadas.

La PRIMERA fase está constituida por la colocación de los capitales en el mercado.

La SEGUNDA consiste en una técnica de distracción para disimular su origen delictivo.

La TERCERA es la reintegración en virtud de la cual el dinero, ya blanqueado vuelve a su titular.

Hilo conductor de las tres fases es la clandestinidad y diseño de una arquitectura aparentemente legal, normalmente a través de la creación de empresas o sociedades instrumentales”.

<sup>163</sup> ALIAGA, J.A. “Normativa comentada de Prevención del Blanqueo de Capitales”, La Ley, 2010, pág. 8.

blanqueo de capitales (también llamado «lavado» y «reciclaje») se comprenden determinadas conductas que tienden a la incorporación al tráfico económico legal de los bienes, dinero y beneficios en general procedentes de actividades delictivas, creando así una apariencia de normalidad”<sup>164</sup>.

Prescindiendo del encaje, no exento de dificultad, de las conductas citadas con el delito de defraudación tributaria, un tema de especial interés es el que se plantea en relación con la penalización del autoblanqueo<sup>165</sup>.

La posición jurisprudencial en relación con esta cuestión no ha sido unívoca, pues el Tribunal Supremo ha afirmado la penalización autónoma del autoblanqueo, que ha negado en ocasiones, si bien ya antes de que la Ley Orgánica 5/2010 saldara la disputa afirmando expresamente el castigo del autoblanqueo, el propio Tribunal Supremo se había decantado por esta posición en el Acuerdo del Pleno no

---

<sup>164</sup> JUANES PECES, A., “Ámbito competencial de la Audiencia Nacional: Presente y futuro”, Revista Aranzadi Doctrinal num. 5/2010, parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2010. Según este autor, en un sentido amplio se trataría de “todo ocultamiento de ganancias procedentes de delito (STS n° 1293/2001) haciéndolas emerger en los circuitos financieros como operación normal de tráfico comercial o empresarial incluyendo toda colaboración con el fin de encubrir el origen ilícito del dinero que se ingresa con la cobertura de un negocio externamente lícito (STS 2026/2001 de 28 de noviembre)”.

<sup>165</sup> Según señala JUANES PECES, respecto de este problema existen posiciones encontradas que van desde aquellas que entienden que el autoblanqueo carece de trascendencia penal (Alemania, Austria, Bélgica, Suecia e Italia) hasta los que, por el contrario, estiman que los autores del delito base serán también responsables de un eventual delito de blanqueo (Estados Unidos). En la Jurisprudencia se advierten las mismas dudas, así cita JUANES PECES las sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo n° 1071/2005 de 30 de septiembre (RJ 2005, 7065), n° 1070/2003 de 22 de julio (RJ 2003, 5442), Pleno no jurisdiccional de fecha 18 de julio de 2006 (JUR 2006, 194934), sobre las que señala que, en algunos casos, la Sala Segunda del Tribunal Supremo se ha inclinado por la impunidad del autoblanqueo, mientras que en otros ha optado por la incriminación. Ibidem.



Jurisdiccional de la Sala Segunda, de 18 julio 2006<sup>166</sup>.

Ahora bien, la afirmación de la punibilidad del autoblanqueo debe contrastarse en todo caso con las exigencias del principio *ne bis in idem*, en términos similares a los mencionados en relación con el delito de falsedades. El Tribunal Supremo, en sentencia núm. 1080/2010, de 20 octubre, RJ 2010\8157, ponente VARELA CASTRO, en el FJ DECIMOCUARTO plantea la cuestión de hasta qué punto "habría de excluirse la doble tipificación del acto [de blanqueo] cuando [la misma conducta] ya es también valorada para declarar cometido otro delito, [...] se erige en el comportamiento que se valora constitutivo [...] del delito base, de manera que] de pensarse además como blanqueo de capitales se estaría duplicando la sanción penal del mismo hecho"<sup>167</sup>.

Pero sin duda la cuestión de mayor interés de entre las que plantea el delito fiscal como delito base del blanqueo de capitales es la de su carácter de cuestión prejudicial<sup>168</sup> o, en otro caso, la de la prueba necesaria para considerarlo

---

<sup>166</sup> Del siguiente tenor literal: "El artículo 301 no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la sala segunda se constituirá siempre con un mínimo de cinco magistrados".

<sup>167</sup> De especial interés es la sentencia del Tribunal Supremo, núm. 637/2010, de 28 junio, RJ 2010\3733, ponente MARTÍN PALLÍN que, en su Fundamento Jurídico TERCERO, en relación con el principio *ne bis in idem*, recuerda que la sentencia recurrida "declara que se trata de operaciones de aprovechamiento de los beneficios del tráfico de drogas por ellos mismos cometidos, que se lucran invirtiendo las ganancias ilícitas en bienes e ingresos realizados personalmente, que procedían de su patrimonio ilícito, lo que nos sitúa ante lo que pudiéramos denominar aprovechamiento de las ganancias provenientes de los delitos y faltas, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar...".

<sup>168</sup> JUANES PECES destaca que el delito previo no es cuestión prejudicial, no precisando ser declarado en sentencia, y que los bienes que constituyen objeto de la conducta pueden proceder de cualquier delito sin consideración a la gravedad de aquel. Cfr. *Ibidem*.

cometido. Efectivamente, si se trata de una cuestión prejudicial de carácter devolutivo es precisa una sentencia previa condenando por delito fiscal. En caso contrario, la cuestión que se plantea es la de qué elementos de prueba son necesarios para dar por cometido el citado delito a efectos de un ulterior blanqueo de capitales.

En este sentido hay que mencionar la sentencia del Tribunal Supremo 796/2010 de 17 septiembre de 2010, RJ 2010\7499<sup>169</sup>, ponente VARELA CASTRO, que en su FJ SEGUNDO, recuerda que "la jurisprudencia ha establecido que no es preciso acreditar una condena anterior por el delito del que proceden los bienes o dinero lavado, siendo bastante con establecer la relación con actividades delictivas y la inexistencia de otro posible origen del dinero, en función de los demás datos disponibles. Dicho de otra forma, que dados los indicios, la conclusión razonable sea su origen delictivo".

En parecidos términos la sentencia del Tribunal Supremo núm. 628/2011, de 22 julio, RJ 2011\6308, ponente MAZA MARTÍN, en su FJ CUARTO recuerda que el Tribunal

"ha proclamado, reiteradamente, que no es necesario que exista un pronunciamiento judicial precedente que declare como delito la actividad de la que proceden de los bienes [...], lo que en realidad, como podrá advertirse, equivale a la inconcreción del origen delictivo, puesto que si no existe condena firme sobre las actividades productoras de los bienes resultaría incongruente afirmar su carácter delictivo. [...]

Por ello, como decía al respecto la STS de 5 de Octubre de 2006 (RJ 2007, 29), "No es preciso identificar un concreto

---

<sup>169</sup> En su F.J. NOVENO esta sentencia afirma la punibilidad del autoblanqueo pues "incluso coincidiendo autores y procediendo el dinero objeto del blanqueo del mismo acto de tráfico objeto de sanción, en tales hipótesis se debe estimar ocurrido un concurso real de delitos, sin vulneración del principio ne bis in idem".

hecho delictivo, ni tampoco que ya exista una sentencia condenatoria que lo establezca. Pero será precisa, al menos, una mínima identificación, de manera que pueda afirmarse de forma contundente que el origen de los bienes no es una actividad solamente ilícita, sino delictiva."

Pues la prueba directa resultará siempre enormemente difícil dada la capacidad de camuflaje y hermetismo con que actúan las redes clandestinas de "lavado" de dinero [...].

Nos hallamos, por consiguiente, ante un delito "autónomo" cuya declaración no depende de la previa acreditación de ninguno otro anterior [...], por lo que ha de bastar para afirmar el presupuesto objetivo del origen delictivo de los bienes, contenido en el tipo descrito en el artículo 301, con la existencia de prueba indiciaria, bastante de acuerdo con los criterios genéricos aplicables a esta clase de pruebas, para concluir con la necesaria certeza la realidad del referido origen enervando el derecho a la presunción de inocencia de los acusados (vid. SsTC como las 174 ( RTC 1985, 174) y 175/1985 y 229/1988 ( RTC 1988, 229)).

Basta, en definitiva, "...con establecer la relación con actividades delictivas y la inexistencia de otro posible origen del dinero, en función de los demás datos disponibles. Dicho de otra forma, que dados los indicios, la conclusión razonable sea su origen delictivo" (STS de 8 de Abril de 2008 (RJ 2008, 2703))".

En consecuencia, no es necesaria una previa condena por el delito base<sup>170</sup>, en nuestro caso el delito fiscal, lo que plantea la cuestión de la prueba necesaria para considerarlo cometido. El Tribunal Supremo, en sentencia núm. 1310/2011, de 12 diciembre, RJ 2012\444, ponente RAMOS GANCEDO, FJ SEGUNDO, plantea precisamente la cuestión de la prueba necesaria en conexión con la innecesariedad de una previa condena por el delito base señalando:

"[P]recisamente para el enjuiciamiento de delitos de blanqueo de dinero como el presente, esta clase de prueba indiciaria, a partir de la afirmación previa de que no es

---

<sup>170</sup> En relación con la necesidad o no de previa condena por el delito base, en el caso de la mafia rusa, sentencia 156/2011, el Tribunal Supremo, en el FJ Tercero XIII, considerando la alegación de que la sentencia recurrida en casación no señalaba los delitos de los que se derivarían los caudales blanqueados, ni los Tribunales que hubiesen juzgado tales delitos precedentes ni las condenas impuestas, manifestó que el delito de blanqueo de capitales es "un delito autónomo e independiente de los delitos precedentes, no interesando conocer ni los concretos delitos anteriores, ni las condenas, antes bien, el único dolo que se requiere y alrededor del que se vertebraba el delito está constituido por la existencia de datos o indicios bastantes que en una valoración integrada y no desvirtuada por pruebas o indicios de descargo, permita afirmar tal conocimiento y consentimiento del agente".

precisa la condena previa del delito base del que proviene el capital objeto de blanqueo ( SsTS de 27 de Enero de 2006 (RJ 2006, 1795) y 4 de Junio de 2007 (RJ 2007, 4743), entre otras), aparece como el medio más idóneo y, en la mayor parte de las ocasiones, únicamente posible para tener por acreditada su comisión (así las SsTS de 4 de Julio de 2006 (RJ 2006, 4730) y 1 de Febrero de 2007 (RJ 2007, 3246), por ejemplo), designándose como indicios más habituales en esta clase de infracciones: a) la importancia de la cantidad del dinero blanqueado; b) la vinculación de los autores con actividades ilícitas o grupos o personas relacionados con ellas; c) lo inusual o desproporcionado del incremento patrimonial del sujeto; d) la naturaleza y características de las operaciones económicas llevadas a cabo, por ejemplo, con el uso de abundante dinero en metálico; e) la inexistencia de justificación lícita de los ingresos que permiten la realización de esas operaciones; f) la debilidad de las explicaciones acerca del origen lícito de esos capitales; o g) la existencia de sociedades "pantalla" o entramados financieros que no se apoyen en actividades económicas acreditadamente lícitas".

Pese a la decidida aceptación de la prueba indiciaria en este delito, como ha señalado el Tribunal Supremo, en sentencia 1080/2010, de 20 octubre, RJ 2010\8157, ponente VARELA CASTRO, FJ DECIMOCUARTO, el mismo "sugiere cuestiones de política criminal, y, otras procesales relacionadas muy particularmente, con la prueba de sus presupuestos fácticos, además de otras dogmáticas como la de la autonomía respecto del delito del que proviene el bien blanqueado y la compatible duplicidad de autoría del delito de blanqueo por quien cometió el delito del que procede el bien".

No existe todavía jurisprudencia sobre el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales, pero parece que el núcleo de la conducta de defraudación tributaria va a ser difícilmente diferenciable de un hipotético delito de blanqueo de las cuotas presuntamente defraudadas.

Por otra parte, y en relación con la prueba por indicios de la previa actividad delictiva, se ha de tener

presente que no es lo mismo probar por indicios el tráfico de estupefacientes que probar por indicios que se ha defraudado una cuota superior a los 120.000 euros, por un concreto sujeto pasivo, impuesto y periodo. No parece fácil que sin una previa y específica intervención de la Administración Tributaria ni de la Jurisdicción Penal sea posible afirmar la comisión de un delito fiscal, que pudiera servir de base del de blanqueo de capitales.

La consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales presenta, además, dos problemas procesales concretos que conviene tomar en consideración.

En primer lugar está el de la diferencia de los plazos de prescripción entre ambos delitos, lo que supone la posibilidad de persecución por delito de blanqueo de los capitales presuntamente procedentes de un delito fiscal que no se puede perseguir por estar ya prescrito. Por supuesto los plazos de prescripción de los diversos delitos pueden ser diferentes y en caso de concurso real de delitos está claro que una vez prescrito el de plazo más corto cabe la persecución por el delito de prescripción más tardía. Ahora bien, esta debe ser una decisión de política criminal consciente.

Lo mismo cabe decir respecto de la posible regularización voluntaria o del caso, muy reciente en España, de amnistía de previos delitos fiscales cometidos. Ni la regularización voluntaria ni la amnistía extienden sus efectos al posible delito de blanqueo de los capitales defraudados y regularizados, a diferencia de lo que ocurre con los delitos de falsedades instrumentales del delito

fiscal, respecto de los que el artículo 305.4 CP contiene la previsión expresa de exención de responsabilidad criminal por regularización tributaria, paralela a la que se concede para el delito fiscal.

Ello abre una puerta a la posible persecución por blanqueo de capitales sobre la base de previos delitos fiscales voluntariamente descubiertos en el marco de la normativa general de regularización voluntaria o de específicas amnistías fiscales, lo que abre una indeseable puerta a la inseguridad jurídica, privando de toda virtualidad a las citadas medidas<sup>171</sup>.

---

<sup>171</sup> Dado lo reciente de la posibilidad de considerar el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales, todavía no se es consciente de los riesgos que el acogerse a una regularización voluntaria, ordinaria o mediante una amnistía, plantea respecto del mismo. Desde luego en cuanto se produzca alguna condena por delito de blanqueo de capitales de cuotas tributarias defraudadas pero voluntariamente regularizadas se acabaron las declaraciones extemporáneas en casos de delito fiscal y las amnistías fiscales, a no ser que se las acompañe de una previsión específica sobre exención en estos casos de responsabilidad criminal por el delito de blanqueo de capitales, en términos similares a la que el artículo 305.4 CP contiene para las falsedades. Esta falta de consideración del problema se manifiesta en el Proyecto de Reforma del Código Penal aprobado por el Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012 que prevé la no persecución de los delitos contables o de falsedades en que se pudiera haber incurrido con ocasión del delito fiscal, en caso de regularización voluntaria de la situación tributaria, pero no prevé lo mismo respecto del delito de blanqueo de capitales.

**PARTE II**

**LAS FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA  
CUOTA TRIBUTARIA EN EL DELITO FISCAL. EVOLUCIÓN HISTÓRICA**

**CAPÍTULO III.- LAS FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN Y LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA EN EL DELITO FISCAL. EVOLUCIÓN NORMATIVA**

La función de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal está condicionada de un modo fundamental por la cuestión de la determinación de la cuota tributaria en estos supuestos, lo que plantea problemas técnicos de diversa índole, que atañen a la competencia para su fijación y al momento de la misma, así como a su naturaleza jurídica, que va a determinar (o va a estar determinada por) los principios y criterios a que obedezca su fijación. En esta cuestión se ha producido una importante evolución normativa y jurisprudencial que ha arrastrado a la doctrina, que sólo tardíamente ha alcanzado algún protagonismo en la misma<sup>172</sup>.

**1.- La prejudicialidad administrativa de la primera época**

La Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que introdujo el delito fiscal en nuestro moderno Derecho penal, en su artículo 37, estableció un decidido sistema de

---

<sup>172</sup> Como ha afirmado CASADO OLLERO, "se tiene la impresión de que el sistema vigente se ha venido tejiendo (entre el Legislador, la Administración Tributaria y la Jurisdicción Penal) a impulsos de una ordenación legal (penal tributaria) imprevisora e insuficiente; una sobresaliente pasividad y dejación de la Administración tributaria y, como consecuencia de una y otra, un larvado y, a ratos, desafiante activismo judicial". Cfr. CASADO OLLERO, G., "Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal", en VV.AA., *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 2009, Vol. II, págs. 1597 y ss. Se ha de coincidir en todo menos en la pasividad de la Administración, que fue la auténtica, si bien inconsciente, impulsora del sistema que, y aquí hay que coincidir de nuevo, se basa, precisamente, en la dejación por la Administración de las funciones que le son propias.



prejudicialidad administrativa, en virtud del cual no quedaba duda de que la cuota tributaria, en los casos de delito fiscal, debía ser fijada por la Administración en condiciones normales, de manera que solo tras el agotamiento de la vía administrativa en relación con la liquidación practicada se procedía al envío del expediente a la Jurisdicción Penal.

Esto se desprendía de lo dispuesto en el número dos del citado artículo, según el cual:

"Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica"<sup>173</sup>.

Prescindiendo de la marcada imprecisión del precepto, quedaba clara la necesidad de un previo acto administrativo de liquidación tributaria, de manera que la competencia y el tiempo, así como los principios aplicables, en la determinación de la cuota tributaria no suponían ninguna excepción respecto del régimen normal de liquidación tributaria.

---

<sup>173</sup> Los demás apartados de este precepto eran del siguiente tenor: "Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.[...] Tres. En las defraudaciones de las Haciendas Locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor".

Cómo se engarzaba este régimen estrictamente administrativo de fijación de la cuota tributaria con el resultado de los ulteriores procesos judiciales quedó por ver, dada la parquedad normativa<sup>174</sup> y la precipitada reforma del sistema, que fue suprimido antes de darle tiempo a desplegar sus efectos<sup>175</sup>.

## **2.- El artículo 77.6 de la Ley General Tributaria tras la reforma de la Ley 10/1985**

El sistema diseñado se consideró pronto fracasado<sup>176</sup>, y

---

<sup>174</sup> Sobre este sistema vid. BAYONA DE PEROGORDO, "Aspectos procedimentales del delito fiscal", Revista Española de Derecho Financiero, n.15-16/1977. Vid., también, GONZÁLEZ GARCÍA, E., "El delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n. 135, 1978.

<sup>175</sup> Sin embargo, desde una perspectiva teórica los problemas más importantes no son otros que los derivados de la confluencia de dos órdenes jurisdiccionales sobre una misma realidad, que son objeto de nuestro estudio.

<sup>176</sup> Vid. FERNANDEZ CUEVAS, A., "El delito fiscal ¿delito imposible?", Cuadernos de Documentación I, Delito Fiscal, Dirección General de lo Contencioso del Estado, Gabinete de Estudios. Vid, en este sentido, Crónica Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, n. 53/1985, monográficamente dedicado al delito fiscal en su sección de Estudios y Notas, págs. 5 a 298. De la lectura de estas páginas se puede concluir que, en realidad, el único problema que preocupaba era el de la ausencia de sentencias por delito fiscal, lo que se achacaba a la necesidad de un previo pronunciamiento administrativo.

En mi opinión el sistema se lo consideró fracasado demasiado pronto, pues no hubo tiempo material para su funcionamiento. Basta un somero conocimiento de las reglas básicas de aplicación temporal del Derecho Penal, conjuntamente con el del funcionamiento de los tiempos de la Inspección, para concluir que no se puede hacer una afirmación fundada en este sentido, pues no hubo un mínimo de tiempo tras la entrada en vigor de la Ley 50/1977, para darla por fracasada. Más si se tiene en cuenta que la reforma fiscal que estableció un sistema tributario equiparable al vigente entró, en lo fundamental, en vigor en el ejercicio 1979, de manera que los posibles delitos se podrían empezar a cometer sólo a mediados de 1980, a lo que habría que añadir el retraso normal en cuanto a la comprobación de los correspondientes periodos y el tiempo normal de duración de las actuaciones inspectoras. Por ello, en rigor, no se puede hacer una afirmación de este tipo, conectada con el miedo a la vuelta a la situación anterior a la reforma de 1985, sin un previo estudio del tiempo que en la actualidad transcurre entre el fin del periodo impositivo objeto de remisión a efectos penales y el momento en el que la misma se realiza, que dudo mucho sea de una media inferior a los 5 años (tiempo apenas transcurrido desde que pudo operar la citada reforma), y ello pese al muy superior control del tiempo de las actuaciones inspectoras y a la disminución del plazo de prescripción en

en abril de 1985 se produjo su completa reforma con la meta principal de acabar con la prejudicialidad administrativa en los términos reclamados por la generalidad de la doctrina<sup>177</sup>, que la consideraba causante de la inaplicabilidad del delito configurado en la ley 50/1977<sup>178</sup>. De ahí que en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 26 de abril, se señalara:

"[...] la redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración Tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el Capítulo II del Título I del Libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal".

---

la actualidad. Tampoco hubo un serio análisis de los problemas de la prejudicialidad administrativa establecida, ni de los de las posibles alternativas. Esta es quizá una de las razones fundamentales de que el sistema vigente sea el fruto de una evolución impremeditada, pues el problema técnico jurídico del anterior sistema era el mismo que ahora, que es el de la relación entre los dos órdenes competenciales, el de la Administración Tributaria, incluido su control por la Jurisdicción Contencioso Administrativa y el de la Jurisdicción Penal, que entonces, como ahora, quedó propiamente sin explorar.

<sup>177</sup> Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G., "Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal", *Crónica Tributaria*, n. 53, 1985, págs 257-258. Vid., también QUEROL GARCIA, M. T., "Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública", *Carta Tributaria*, n. 56, 1987, pág. 3 y LAMARCA PEREZ, C., "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 178/1985, págs. 757-758. Vid. también, sobre esta cuestión, SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Colex, Madrid, 2004, págs. 23 y ss.

<sup>178</sup> Así, se achacó a la prejudicialidad la práctica ausencia de sentencias condenatorias por delito fiscal. Vid. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit, pág. 43, nota a pie de página 68. Vid. también MELLADO BENAVENTE, F.M., "Antecedentes", en VV.AA. *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., págs 25 y ss., CISS, Madrid, 2009. Recuerda este autor la extrañeza de Rodríguez Devesa porque en 2 años largos desde la entrada en vigor de la reforma de 1977 no tenía noticia de la incoación de ningún proceso penal, cfr. Ob. cit., pág. 33.

Por ello, la citada Ley Orgánica eliminó la llamada prejudicialidad tributaria pasando así el delito fiscal a ser un delito público perseguible de oficio. De conformidad con esta idea el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, dispuso:

"En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados."

La simple lectura del precepto permite concluir que el sistema articulado por exigencias del principio *ne bis in idem*, consistió en ordenar que cuando la Administración se encontrara ante un posible delito fiscal se abstuviera de sancionar y enviara el tanto de culpa a los Tribunales de lo Penal a fin de que estos se pronunciasen sobre el asunto, de manera que sólo cuando estos no estimasen la existencia de delito iba a poder sancionar, lo que debía hacer en base a los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados. En caso de que éstos hubieran condenado por delito fiscal, la Administración no podría imponer ninguna sanción.

Así pues, quedaba claro que la competencia para la sanción en los supuestos de posible de delito fiscal correspondía, como no puede ser de otro modo, a los tribunales de lo penal, y que la Administración sólo recuperaba su competencia sancionadora cuando estos hubieran dictado sentencia firme en la que no hubieran apreciado la existencia de delito.

Pero el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria se

refería solo a la sanción y no mencionaba en absoluto la cuota tributaria, que no tiene carácter sancionador. Cabía preguntarse, por tanto, qué pasaba con la cuota en el régimen establecido por esta ley, quién la fijaba y cuándo.

Para conocer la respuesta a esta cuestión no es ocioso analizar el resto del sistema articulado en materia de funciones administrativas en relación con la fijación de la cuota tributaria por la Ley General Tributaria entonces vigente, Ley 230/1963, que, en su artículo 140<sup>179</sup> disponía que, si como consecuencia de sus actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección de los Tributos descubría hechos imponible e integraba bases tributarias, detectando una cuota no ingresada, debía practicar la correspondiente liquidación.

Es lógico pensar que, dado que nada en contra se decía por ninguna ley, única norma competente para atribuir potestades administrativas, también en los casos en que se descubrieran indicios de posible delito fiscal la Administración debía proceder a la liquidación de la cuota tributaria correspondiente y de los intereses de demora debiendo, sin embargo, abstenerse de imponer sanción alguna

---

<sup>179</sup> Según el cual: "Corresponde a la Inspección de los Tributos:

- a) La investigación de los hechos imponible para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.
- c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos".

y enviar las actuaciones administrativas para la imposición de la correspondiente pena por los tribunales de lo penal.

Parece que esto debía ser así porque la Administración, en la aplicación de las normas tributarias, no está ejercitando un derecho, sino una función administrativa, lo que implica el deber de ejercicio de las facultades que el Ordenamiento Jurídico le confiere, en este caso la práctica de las liquidaciones procedentes como consecuencia de las "cuotas descubiertas", en la terminología utilizada por la Inspección de los Tributos. Liquidaciones que debían ser puestas al cobro en los plazos previstos por la Ley General Tributaria y que, en su caso, debían recaudarse mediante ejecución forzosa por el procedimiento de apremio.

### **3.- El desarrollo reglamentario del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria como origen del problema**

Pero no fue ésta la solución adoptada en el desarrollo reglamentario realizado por el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, que bajo la rúbrica de "Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública", dispuso:

"1. En los supuestos en que las acciones u omisiones realizadas, pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

2. A tal efecto, los Jefes de las unidades administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de Hacienda o a los Directores generales correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta

conurrencia en los hechos, de los elementos constitutivos del delito contra la Hacienda Pública.

Los Delegados especiales de Hacienda y los Directores generales pasarán las actuaciones a la jurisdicción competente o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas.

3. La remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones que procedan, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

4. Si la autoridad judicial no estimará la existencia del delito, la Administración continuará el expediente, practicando las liquidaciones e imponiendo las sanciones que procedan, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

5. Si la autoridad judicial estimara la existencia del delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas.

En su caso, se liquidarán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones"<sup>180</sup>.

En los números 3, 4, y 5 de este precepto se dio un giro copernicano sobre el sistema de liquidación de la cuota tributaria en los casos de posible delito fiscal resultante del análisis sistemático de la Ley General Tributaria que, como ya hemos visto, no decía nada expresamente al efecto, pues se previó que la Administración paralizase no sólo la imposición de sanciones, sino también la práctica de la

---

<sup>180</sup> Aunque no exactamente con las mismas palabras, la misma solución fue recogida, con la rúbrica "Delitos contra la Hacienda Pública", por el artículo 66 del Real Decreto 939/86, de 29 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. El primer párrafo del apartado 2 de este precepto prevé que la Inspección debe recoger en Diligencia los hechos y circunstancias determinantes, a su juicio, de la posible responsabilidad penal. En Diligencia, y no en Acta, porque esta última recoge una propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente, es decir, una propuesta de liquidación; liquidación que no se va a practicar en los supuestos de delito fiscal. La regulación pormenorizada del procedimiento de la Administración en los casos de posible delito fiscal se realizó por el artículo 18 de la Orden de 26 de mayo de 1986, que desarrolló el Reglamento General de Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria.

liquidación administrativa, que sólo iba a poder realizar tras la sentencia firme.

En el sistema articulado reglamentariamente, sin una base legal expresa, incluso cuando los órganos de la Jurisdicción Penal iniciasen el procedimiento por delito contra la Hacienda Pública sin intervención de la Administración Tributaria, si ésta estuviera desarrollando cualquier tipo de actuaciones por los mismos hechos, debía cesar en las mismas, poniendo a disposición de la Autoridad Judicial los documentos resultantes de lo actuado, según concluía el número 5 y último del artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

El esquema analizado, aunque desplaza en el tiempo la fijación de la cuota tributaria, consagra la competencia de la Administración para su determinación, si bien la hace depender de los hechos considerados probados por los tribunales de lo penal, en el seno de un proceso penal, y con el debido respeto de los principios constitucionales que han de regir este proceso, que nada tienen que ver con el principio de capacidad económica, constitucionalmente consagrado no para la esfera penal, sino para la tributaria, en la que surge y se debe desenvolver la cuota tributaria.

La paralización de la Administración en los casos de posible delito fiscal se aprecia definitivamente en el Informe 208/1986, de 6 de diciembre, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre el alcance de determinadas actuaciones inspectoras en relación con lo dispuesto en el artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos que, en un caso en que de no



haberse superado en alguno de los periodos de liquidación por el IVA el umbral del delito fiscal se habrían extendido las correspondientes actas, liquidado la cuota tributaria, impuesto las correspondientes sanciones y exigido los correspondientes intereses, al plantearse la hipotética posibilidad de un delito fiscal ordena, estricta y literalmente, pararse a esperar a que acabe el año<sup>181</sup>.

En términos similares se pronunció la Circular de 16 de diciembre de 1986, de la Subdirección General de Inspección Centralizada de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre criterios a seguir en las actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública<sup>182</sup>.

---

<sup>181</sup> El citado informe, en su conclusión segunda, ordenó la suspensión de actuaciones de comprobación de IVA, cualquiera que fuese la cuantía de las cuotas presuntamente defraudadas, señalando que "[c]uando, en el curso de sus actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección aprecie respecto de periodos de liquidación del año corriente hechos posiblemente constitutivos de una conducta defraudatoria para la Hacienda Pública, suspenderá las actuaciones cualquiera que sea la cuantía de las cuotas ya defraudadas. Terminado el año natural y los periodos de declaración subsiguientes, se ultimarán las actuaciones aplicándose lo dispuesto en el artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos si la cuantía de las cuotas finalmente defraudadas excede de 5.000.000 de pesetas. En otro caso se extenderán las actas que procedan".

<sup>182</sup> Que, en relación con el procedimiento a seguir, señaló que "[n]o es necesario, pues, un acto administrativo previo, es suficiente remitir el expediente que recoja todas las actuaciones de la Inspección al Órgano Jurisdiccional competente. El Acto Administrativo se dictará, en su caso, de acuerdo con los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Cuando se aprecie la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública deberá remitirse el expediente a la Jurisdicción competente sin esperar a que exista un acto administrativo firme, aunque se trate de delitos cometidos bajo la vigencia de la Ley 50/1977[...]".

En los mismos términos se pronunció la Nota de Coordinación 4/99 de la Unidad Central de Coordinación en Materia de Delitos contra la Hacienda Pública, sobre los supuestos de tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la que se considera, de nuevo, ante la presencia de un posible delito fiscal la Administración debe paralizar sus actuaciones, lo que, en los supuestos de la nota, afectaría también a sujetos pasivos sobre los que no habría indicios de delito. La citada nota, aunque señaló que en estos casos debe tenerse en cuenta la naturaleza jurídica que las leyes fiscales otorgan a la

En conclusión, según el régimen reglamentariamente articulado, en los expedientes de delito fiscal no se levanta Acta de Inspección<sup>183</sup> por el concepto impositivo a que se refieran los mismos y no se practica liquidación, debiendo elevarse los expedientes al Delegado de Hacienda Especial, para su remisión a los órganos jurisdiccionales.

#### **4.- El artículo 77.6 de la Ley General Tributaria tras la reforma realizada por la Ley 25/1995**

La reforma introducida por Ley 25/95, de 20 de julio, ordena la paralización del procedimiento administrativo, no solo del sancionador, legalizando así las previas decisiones reglamentarias, en la nueva redacción del número 6 del artículo 77 LGT en los siguientes términos:

“En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.  
La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.  
De no haberse apreciado la existencia de delito, la

---

tributación conjunta, como una simple acumulación de sujetos y hechos imponibles, que no se confunden, concluye que en los casos en que la cuota supere la indicada cuantía para uno o más miembros de la unidad familiar, y se aprecie la concurrencia de los demás elementos componentes del delito, debe procederse a la interrupción de las actuaciones administrativas y remisión del expediente al Ministerio Fiscal, sin que sea posible proseguir las actuaciones respecto de los miembros con cuota individualizada inferior al umbral del delito puesto que: 1º) El prorrateo o individualización de cuotas sólo se realiza a efectos penales. La cuota tributaria a liquidar administrativamente es para la unidad familiar y de ella responden solidariamente todos sus miembros. 2º) En vía penal habrán de establecerse los importes de la cuota conjunta y la cuota defraudada correspondiente al sujeto procesado.

<sup>183</sup> No hay que olvidar que las actas de inspección contienen la propuesta de liquidación, de manera que son necesarias de cara a la práctica de las liquidaciones derivadas de la actuación inspectora.

Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados."

Digna de destacar es la discreción del legislador, que se limita a disponer que en caso de no haberse apreciado la existencia de delito la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, en los mismos términos de la anterior redacción del precepto. Dado que legalmente se ha producido un cambio de perspectiva con la paralización del procedimiento de liquidación, no sólo del sancionador<sup>184</sup>, se plantea la incógnita, que el legislador no estima necesario resolver, de qué pasa con el procedimiento de liquidación tras el pronunciamiento jurisdiccional.

Ya veremos, cuando analicemos la evolución jurisprudencial en esta cuestión, que lo que pasa es que el legislador parece no haber querido verbalizar la pérdida de competencia de la Administración Tributaria para la determinación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal, que ya se había producido jurisprudencialmente.

## **5.- El Real Decreto 1930/1998 sobre Régimen Sancionador Tributario**

Tras la reforma operada en el "estatuto del contribuyente", por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de

---

<sup>184</sup> Por aquella época no existía en nuestro Derecho una clara diferenciación entre procedimientos estrictamente tributarios y procedimientos sancionadores, como tampoco estaba clara la distinción entre cuota y sanción. Basta recordar en este sentido el viejo artículo 58 de la LGT de 1963 que incluía entre los elementos de la deuda tributaria las sanciones. Y todo ello sin perjuicio de que la doctrina, empezando por SAINZ DE BUJANDA ya estaban señalando la naturaleza "penal", que no tributaria, de las infracciones y sanciones tributarias. Por ello el problema que estamos analizando se provocó en el seno de la Administración Tributaria, como consecuencia de la resistencia a plantear y resolver definitivamente el tema de la separación de procedimientos. Separación que se retrasó suponiendo en el campo del delito fiscal la "pérdida" de la cuota tributaria y que, sin embargo, como era perfectamente previsible, acabó imponiéndose.

Derechos y Garantías del Contribuyente, que no afectó al precepto que venimos analizando, pero que impuso la separación procedimental entre las actuaciones de liquidación y las de imposición de sanciones, se hizo necesario un nuevo desarrollo del procedimiento sancionador, lo que se realizó por Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre Régimen Sancionador Tributario, que dedicó su artículo 5 al "Procedimiento administrativo y delitos contra la Hacienda Pública".<sup>185</sup>

De la simple lectura de este precepto, aparentemente tan parecido a los anteriores, se observa un sutil detalle diferenciador<sup>186</sup>, cual es la afirmación de que si la

---

185 Del siguiente tenor:

"1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará, previa notificación al interesado, el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

2. A tal efecto, los Jefes de las Unidades Administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los Directores de Departamento correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Directores de Departamento pasarán las actuaciones a la jurisdicción competente o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas.

3. La remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias.

Asimismo, esta circunstancia se considerará causa justificada de interrupción del cómputo del plazo de duración del respectivo procedimiento.

4. Si la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente, practicando las liquidaciones y, en su caso, tramitando los correspondientes expedientes sancionadores, que procedan, con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados".

<sup>186</sup> Aparte de la cuestión, no baladí, de la necesidad de notificación al interesado del envío del expediente a la Jurisdicción Penal, que aparece por primera vez (y, como veremos, por última) en la actuación administrativa en los casos de presunto delito fiscal.

Autoridad Judicial no apreciara la existencia de delito la Administración debe continuar el expediente practicando las liquidaciones que procedan y, en su caso, imponiendo las correspondientes sanciones, en base a los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Es decir, se prevé la continuación del procedimiento administrativo tras el pronunciamiento jurisdiccional, pero sólo en el caso de que éste fuera absolutorio, y nada se dice del supuesto en que éste fuera condenatorio. Reglamentariamente se acepta así, implícitamente, el resultado de la evolución jurisprudencial producida en el sentido de detraer del ámbito de la competencia de la Administración Tributaria la fijación de la cuota en los casos de defraudación tributaria.

#### **6.-La escasa novedad del artículo 180.1 de la nueva Ley General Tributaria**

La vigente Ley General Tributaria, Ley 58/2003, reguló esta cuestión en el número Uno de su artículo 180, bajo la rúbrica de "Principio de no concurrencia de sanciones tributarias" en los siguientes términos:

"1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, [previa audiencia al interesado]<sup>187</sup>, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme,

---

<sup>187</sup> Este artículo fue modificado por el artículo Quinto, número Diez, de la Ley 36/2006 de 29 de Noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que suprimió el trámite de audiencia. Según la Disposición Transitoria Séptima de la citada ley, esta modificación se aplicará a los procedimientos que se estén tramitando a la entrada en vigor de la misma, el 1 de diciembre de 2006.

tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

Este precepto parte, al igual que su precedente, de la idea de que los supuestos de delito fiscal son aquellos en los que se ha detectado una infracción que pudiera ser constitutiva de delito, en cuyo caso se pasará el tanto de culpa a la Jurisdicción competente o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. Es decir, lo que se pasa es el tanto de culpa, no obstante lo cual la Administración paraliza el procedimiento de liquidación, que queda suspendido mientras la Autoridad Judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, recuperando su competencia sólo en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito.

Se mantiene, por tanto, en sus mismos términos, el régimen consagrado en la reforma de 1995, con la única novedad del efímero trámite de audiencia, así como la mención a que las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes, reforzando la obligación absoluta de paralizar actuaciones, si bien se da un nuevo paso frente a la discreción de la Ley 25/1995, que no decía nada sobre una posible continuación de actuaciones diferentes de las

sancionatorias en los supuestos de posible delito fiscal ulteriormente considerados como no delictivos por los órganos jurisdiccionales (o el Ministerio Fiscal en caso de devolución del expediente por haber decidido no presentar denuncia o querrela).

Ello permitía todavía una cierta ambigüedad sobre la posibilidad de que se hubiera paralizado solo el expediente administrativo sancionador y no, también, el de liquidación. La nueva ley despeja toda posible duda y sigue, esta vez transparentemente, el camino que le había marcado el Reglamento de Procedimiento Sancionador, Real Decreto 1930/1998, de manera que queda definitivamente explicitado que sólo cabe una continuación de actuaciones y, por tanto, una liquidación administrativa, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito. Ya se recoge casi explícitamente en la Ley General Tributaria que en los casos de delito fiscal no procede fijación de cuota tributaria alguna por la Administración Tributaria.

Se ha de destacar que, una vez suprimido el trámite de audiencia, la ley no considera relevante la cuestión de la comunicación al obligado tributario de la circunstancia de que se lo considera autor de un presunto delito fiscal, puesto que ni siquiera la menciona.

Como ya hemos visto, el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, en su Disposición Adicional Primera, reguló una "declaración tributaria especial", auténtica amnistía fiscal, que se completa con una modificación del régimen de regularización de conductas constitutivas de delito fiscal, mediante la reforma de la LGT, realizada por su Disposición

Final Primera, que, en su número Uno, introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 180 de la LGT, según el cual, si la Administración Tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Este precepto no afecta a la cuestión que estamos analizando pues, pese a lo que pudiera parecer por su dicción literal, no supone que la Administración pueda seguir procedimiento alguno en los casos contemplados en el mismo, ya que una vez pagada la deuda tributaria el procedimiento administrativo está agotado, de manera que la reforma no afecta a la actuación de la Administración en los casos de posible delito fiscal y su único sentido es evitar la remisión a los tribunales de las declaraciones recibidas al amparo de la amnistía.

El desarrollo reglamentario del artículo 180.1 de la Ley General Tributaria se realizó por el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST), Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, en su Capítulo IV, "Disposiciones Especiales", Sección 2, "Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública", artículos 32 (Actuaciones en supuestos del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal) y 33, que, bajo la rúbrica "Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda pública", regula el procedimiento a seguir en el



delito contable<sup>188</sup>. La regulación concreta del artículo 32 será objeto de análisis detallado ulteriormente, por lo que no vamos a detenernos por ahora en la misma.

#### **6.1.- La actividad liquidatoria de la Administración durante y después del periodo de suspensión del procedimiento**

Según lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, en los casos de delito fiscal el procedimiento administrativo quedará suspendido, de manera que "las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes".

Por su parte el artículo 102.7 RGGIT<sup>189</sup> dispone que los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación

---

<sup>188</sup> Los apartados 3 y 4 del artículo 32 fueron modificados por el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre "Por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias" (sic), a efectos de suprimir el trámite de audiencia, ya suprimido en la LGT por la Ley 36/2006, y de establecer un trámite a cargo del Delegado Especial (o Central de Grandes Contribuyentes, o del Director del Departamento correspondiente, según de quien dependa el órgano actuante) cual es la solicitud de informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, previo al envío del expediente a la Jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o a la devolución del mismo, según se aprecie o no la posible existencia de delito.

<sup>189</sup> El artículo 102 del RGAT relativo al "Cómputo de los plazos máximos de resolución", por lo que aquí interesa, dispone:

"2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

podrían desarrollarse y el 103 d) último inciso del citado Reglamento que, pese a la interrupción justificada, "cuando ello sea posible y resulte procedente", pueden practicarse liquidaciones provisionales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4<sup>190</sup> de la Ley General Tributaria.

Por otra parte, el artículo 190 del RGGIT, relativo a las clases de liquidaciones, prevé, en su apartado 3 la posibilidad de practicar liquidaciones provisionales "cuando exista una reclamación judicial o un proceso penal que afecte a los hechos comprobados". Se trata de nuevo de la previsión, a nivel reglamentario, de la posibilidad de

---

<sup>190</sup> El artículo 103 del citado Reglamento, bajo la rúbrica "Períodos de interrupción justificada", dispone: "A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos: [...] d) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

El artículo 101 de la LGT, relativo a "Las liquidaciones tributarias: concepto y clases", en su número 4 dispone que: "Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos: a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente".

Por su parte, el artículo 190 del RGAT, bajo la rúbrica "Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección", dispone:

"[...]3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas: a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados".

practicar liquidaciones provisionales, en los casos en que esté abierto un proceso penal que afecte a los hechos comprobados, lo que constituye una evidente reiteración de algo cuya legalidad parece cuestionable.

Puede considerarse, sin embargo, que, pese a su aparente contradicción con el artículo 180.1 de la LGT, estamos, más bien, ante dos ópticas diferentes, pues la ley se refiere exclusivamente al procedimiento en relación con el concreto tributo y periodo impositivo cuyo expediente se remite y el Reglamento parte de la perspectiva de lo que es un concreto procedimiento inspector, en el que lo normal es que se inspeccionen todos los tributos y periodos susceptibles de inspección en virtud de las posibilidades temporales (es decir, tributos con plazo de declaración ya vencido y todavía no prescritos) y competenciales de la Administración que inspecciona.

El trasfondo de estos preceptos reglamentarios es, pues, la continuación del procedimiento en cuanto a los demás tributos y periodos, o en cuanto al "resto" de un tributo y periodo, de manera que, en relación con el antecedente de estos preceptos, el artículo 31 bis del antiguo RGIT, se ha sostenido por la Administración la posibilidad de practicar liquidaciones provisionales por los aspectos que, incluso dentro del mismo tributo y periodo, no se consideran afectados por el dolo<sup>191</sup>. Se observa aquí un

---

<sup>191</sup> En el artículo 31 bis 4. del Reglamento General de la Inspección de los Tributos ya se contenía la previsión de que "la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse". Existe, en este sentido, una Nota de Coordinación, la 1/2000, de la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública que señala que: "Los hechos que deben

cambio de tendencia importante, de manera que, donde antes se tendía a paralizar toda actuación, ahora se intenta liquidar. Y ello, a pesar de los términos del artículo 180.1 LGT, pues la evolución del legislador ha sido, precisamente, la contraria<sup>192</sup> a la de la Administración y el artículo 180.1, último inciso, es terminante: se suspende el procedimiento administrativo y no se debe actuar, de manera que no parece que ahora se pueda realizar actuación alguna respecto del mismo tributo y periodo en las partes no afectadas por el delito.

Por otra parte, una vez que por la Administración se envía un expediente a la Jurisdicción Penal, en un sistema articulado sobre la necesaria paralización del expediente

---

denunciarse son los presuntamente constitutivos de delito (art. 77.6 de la Ley General Tributaria). Los que no reúnan dicha característica pueden ser objeto de liquidación en vía administrativa. Por tanto, cuando para un mismo sujeto, concepto tributario y período temporal a considerar (período, en el sentido que establece el apartado 2 del artículo 305 del Código Penal) y, aplicando la legislación tributaria, sea posible diferenciar con toda nitidez la cuota imputable a hechos presumiblemente delictivos de la atribuible a hechos que no lo son, puede presentarse denuncia exclusivamente por la parte primera, continuando la actuación en vía administrativa (acta previa) por la cuota que no reviste indicios de delito. Si la cuota que presenta indicios delictivos, por sí sola, no excede la cuantía de 15.000.000 ptas., procederá la continuación de actuaciones en vía administrativa. Normalmente, el Impuesto sobre el Valor Añadido, por tener tipos de gravamen proporcionales, permitirá siempre efectuar tal diferenciación, e igual ocurrirá en el Impuesto sobre Sociedades. En el I.R.P.F. sólo será posible efectuar tal discriminación de cuotas cuando el sujeto pasivo, por sus niveles de renta, le sea aplicable, para todas las rentas pendientes de una u otra regularización, de manera indiscutible, el tipo máximo de la escala de gravamen. Únicamente en este caso la cuantía de la cuota defraudada, a establecer dentro del proceso penal, no estaría de ningún modo condicionada por la suerte que pueda correr la liquidación provisional practicada en vía administrativa". Teóricamente esto sería posible. Sin embargo, es más teórico que real, porque en los complejos tributos modernos ya es extraño que las circunstancias relativas a la cuota tributaria de un impuesto y ejercicio no influyan en la de los ejercicios ulteriores, así como en la de los otros impuestos, mucho más si se trata del mismo impuesto y periodo.

<sup>192</sup> Ello es debido a que el temor de la Administración, auténtica redactora de los preceptos reglamentarios, a la separación de procedimientos, tributario y sancionador, ya ha debido desaparecer, pues esta separación es una realidad.

administrativo respecto de lo enviado, no parece que se combine bien con un razonable entendimiento de las relaciones entre ambos órdenes el sustraer a la Jurisdicción el conocimiento de aspectos que, por formar parte del mismo periodo y tributo, están estrechamente ligados a los que son objeto del enjuiciamiento penal, pues según el sistema articulado la Administración sólo recupera su competencia de liquidación en caso de sentencia absolutoria, o en caso de sobreseimiento, o devolución por el Ministerio Fiscal al no apreciar indicios de delito<sup>193</sup>.

Una cuestión importante es la de si la Administración, al retomar el procedimiento de inspección puede realizar nuevas actuaciones. No existe en nuestro Derecho ninguna disposición que lo impida y se debe tener presente que el sistema establecido se basa en la paralización de la actuación administrativa ante los indicios de delito, por lo que no habría nada que objetar a que, una vez despejada la duda por los órganos competentes para ello, la Administración recupere plenamente sus potestades<sup>194</sup>, si bien

---

<sup>193</sup> Dado que el delito contra la Hacienda Pública se tramita conforme a las disposiciones del procedimiento abreviado en la práctica es raro encontrar autos de los Juzgados de Instrucción que se refieran expresamente al sobreseimiento libre de las actuaciones, siendo lo normal que se refieran al "sobreseimiento provisional y archivo de las actuaciones" lo que plantea el problema del alcance del sobreseimiento provisional a que se refiere el artículo 641 LECrim a los efectos de entender concluido el procedimiento penal y poder continuar el administrativo, pues en estos casos el procedimiento queda en suspenso, con posibilidad de reapertura si apareciesen nuevos hechos que permitiesen acreditar la comisión del delito o la participación de los imputados. El Auto del TC 25/1993, de 25 de enero, afirmó que la declaración judicial de que no ha quedado debidamente justificada la perpetración de un delito y el consiguiente sobreseimiento provisional de una causa no suponen la imposibilidad de incoación de un expediente sancionador y la ulterior imposición de una sanción. Vid. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, (2004) ob. cit. págs. 254-257.

<sup>194</sup> Sus actuaciones van a estar limitadas sobre todo por los plazos, que probablemente se habrán consumido en gran parte, de manera que a menudo dispondrá solo de los 6 meses que, como mínimo, le concede el

cabe plantearse hasta qué punto el principio de proporcionalidad, que afecta a los poderes públicos en su actuación frente al ciudadano, no tendría nada que decir respecto a la plena continuación de una actuación inspectora tras más de una decena de años que podrían haber pasado desde que comenzó, y no en el peor de los casos, y todo ello, porque la Administración, erróneamente, le imputó un delito.

La ley y el reglamento regulan la vuelta a la actuación administrativa tras la suspensión del procedimiento, en caso de no apreciarse el delito, pero nada dicen sobre lo que se ha de hacer en caso de sentencia condenatoria, tras la cual la Administración no puede practicar liquidación, pero lo cierto es que hay un procedimiento abierto y suspendido que hay que concluir de algún modo, por mucho que este tema no haya interesado al legislador. En este sentido hay que recordar la previsión del artículo 189 del RGGIT<sup>195</sup>, en base a la cual habría que ultimar formalmente el procedimiento en

---

artículo 150 de la LGT. Téngase en cuenta que hace falta algún tiempo de recorrido por la Administración hasta que el expediente llegue a quien lo tiene que resolver, que después hay que notificar al contribuyente y requerirle para la continuación de actuaciones, dándole un plazo mínimo de 10 días para preparar la documentación, y que, en los casos de disconformidad hay dos plazos de alegaciones de 15 días, entre los que se han redactar las Actas correspondientes y a cuyo final hay que emitir el acuerdo de liquidación para, finalmente, notificarlo, por lo que las posibilidades de la Administración van a ser limitadas, hasta el punto de que no serán extraños los casos en que no haya conseguido retomar y concluir el procedimiento a tiempo.

<sup>195</sup> Según este precepto [1.] "el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar" y [4.c.] "cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando se trate de un supuesto de no sujeción, cuando el obligado tributario no esté sujeto a la obligación tributaria o cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta, el procedimiento terminará mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento".

que no procede la práctica de liquidación. Lo que no parece jurídicamente admisible es que, simplemente, del procedimiento administrativo que en su día se paralizó quedando, por tanto, abierto, no se vuelva a saber nada.

## **6.2.- El tiempo de las actuaciones de liquidación y el delito fiscal**

El sistema articulado por el artículo 180.1 de la LGT, al suponer la paralización de la actuación administrativa ante los indicios de delito, ejerce efectos poderosos sobre la prescripción y el cómputo del plazo de duración de la misma.

Según el artículo 68 de la LGT, relativo a la "Interrupción de los plazos de prescripción"<sup>196</sup>, el envío de

---

<sup>196</sup> Del siguiente tenor: "1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:[...] b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. [...]"

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando 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". Los dos últimos párrafos han sido reenumerados por el Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, que introdujo, con el número 5, un párrafo relativo a la eficacia interruptora de las actuaciones mencionadas en los párrafos anteriores realizadas en otro Estado en el marco de la asistencia mutua.

Por su parte el artículo 189.3 de la LGT, bajo la rúbrica "Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias", dispone en su número 3:

un expediente a la Jurisdicción Penal o al Ministerio Fiscal supone la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsión que, en sus estrictos términos, no es necesaria, pues los plazos de prescripción habrán sido interrumpidos por las correspondientes actuaciones, pues cualquier actuación de la Administración realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo supone la interrupción del plazo de prescripción.

Por ello, esta previsión legal sólo tiene sentido literal en el caso de que la Administración haya realizado actuaciones investigadoras al margen de un procedimiento administrativo comunicado formalmente al obligado tributario, con las que no habría interrumpido el plazo de prescripción, o cuando, pese a haberse iniciado formalmente actuaciones inspectoras, estas hubiesen perdido su eficacia interruptora de la prescripción por incumplimiento de los plazos correspondientes o por interrupción injustificada de las mismas durante más de seis meses. Fuera de estos supuestos, el único posible sentido de la previsión legal es

---

“El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos”.

En la generalidad de los casos, al estar el comienzo del procedimiento sancionador conectado con la existencia de una liquidación administrativa en la que se determine una cuota “dejada de ingresar”, cuando surgen indicios de delito, al no practicarse liquidación, normalmente ni siquiera se abre el procedimiento sancionador.



el de entender que la remisión es un acto del procedimiento, a fin de computar el día en que se realice dentro de las actuaciones a efectos del cómputo de una posible interrupción injustificada.

Por otra parte, como cada vez es más frecuente que el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública comience fuera de las actuaciones de la Administración Tributaria, directamente por los Juzgados de Instrucción, señala la LGT que también se interrumpe la prescripción cuando se recibe por la Administración la comunicación del órgano judicial que ordena la paralización del procedimiento administrativo.

Ahora bien, si ya estaban iniciadas actuaciones, el plazo de prescripción ya estaba interrumpido por las mismas, de manera que el sentido de esta previsión ha de ser, de nuevo, el de considerar que esta recepción es un acto del procedimiento a efectos del cómputo de las posibles interrupciones injustificadas. Si no había abierto ningún procedimiento, su sentido no puede ser otro que el de considerar que con la recepción de esta comunicación se produce algo así como una apertura y coetánea interrupción justificada del procedimiento.

En todo caso, en la medida en que esta circunstancia no se comunique al contribuyente se debe considerar que carecerá de los correspondientes efectos frente al mismo, por lo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar seguirá corriendo, sin perjuicio de que la prescripción penal pueda estar interrumpida, y ello, en virtud del principio de seguridad jurídica, que requiere que la interrupción de la prescripción sea conocida

por el contribuyente, aunque la ley no mencione específicamente en estos supuestos la necesidad de comunicarle estas circunstancias<sup>197</sup>.

El artículo 68 LGT también contiene la regla básica de funcionamiento de la interrupción de la prescripción que supone que, una vez producida, se inicia de nuevo el cómputo del plazo en su totalidad y como excepción (entre otras) a esta regla dispone que cuando la interrupción se hubiera producido por la remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción competente, o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo sólo cuando 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.

Por lo que se refiere al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el artículo 150 LGT<sup>198</sup> considera el

---

<sup>197</sup> En este sentido existe abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), que destaca la necesidad de conocimiento por el sujeto pasivo para la interrupción de la prescripción. Así, la sentencia de 22 diciembre 2008 [RJ 2009, 369], ponente, GARZÓN HERRERO, en su Fundamento de Derecho Tercero señala: "Es constante jurisprudencia de la Sala -de la que son muestras SSTs de 8 de febrero de 2002 ( RJ 2002, 2242) , 14 de diciembre de 1993 (RJ 1993, 9326), 29 de junio de 2002 ( RJ 2002, 6083), 13 de febrero de 2007 ( RJ 2007, 535) y 2 de junio de 2008 ( RJ 2008, 5468) -, que sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata".En el mismo sentido, entre otras, la sentencia de 26 noviembre 2008 [RJ 2009, 693], del mismo ponente.

<sup>198</sup> Que, bajo la rúbrica "Plazo de las actuaciones inspectoras" dispone: "1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al

---

obligado tributario del inicio del mismo. [...]

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

Cuando revistan especial complejidad. [...]

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la

envío del expediente a la Jurisdicción Penal como un supuesto de interrupción justificada del mismo, que se reabre cuando se recibe de nuevo el expediente por el órgano encargado de su tramitación.

La ley otorga a este supuesto el mismo trato que a los supuestos de retroacción de actuaciones en virtud de lo dispuesto en resolución judicial o económico administrativa, de manera que el expediente se continuará donde hubiera quedado y con los plazos pendientes, sin perjuicio de que el mismo precepto prevé: a) que la recepción del expediente para continuarlo tras haberlo remitido a la Jurisdicción Penal es causa de ampliación del plazo de duración de las actuaciones hasta los 24 meses como máximo previstos por la ley, b) que cuando ya se hubiera ampliado el plazo antes de enviarlo, la Administración va a disponer de un plazo mínimo

---

ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento” Por su parte, el artículo 103 del Real Decreto 1065/2007, RGGIT, que lleva por rúbrica “Períodos de interrupción justificada” dispone: “A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos: [...]b) Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento. [...]d) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

de 6 meses para ultimar sus actuaciones tras la devolución del expediente.

La doctrina ha llamado la atención sobre el hecho de que el artículo 150 de la LGT emplee la expresión *interrupción*, mientras que los artículos 180.1 de la LGT y 32.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, RD 2063/2004, de 15 de octubre, emplean la expresión *suspensión del procedimiento*<sup>199</sup>.

Esta diferencia de expresiones estriba, probablemente, en que los plazos de interrupción justificada están estrechamente regulados por la LGT y el RGAT, mientras que, como es sabido, estos plazos no afectan a las actuaciones jurisdiccionales ni al Ministerio Fiscal<sup>200</sup>. Por ello, el artículo 68.6 establece como excepción a la regla general de que inmediatamente interrumpida la prescripción comienza a contar de nuevo los supuestos en los que, por haber indicios de delito fiscal, el asunto ya no se encuentre bajo la competencia de la Administración Tributaria.

Como se sabe, la citada regla general de funcionamiento de la prescripción supone que ésta continua interrumpida mientras dura la actuación administrativa, o, más propiamente, se interrumpe continuamente por las sucesivas actuaciones y, en caso de que estas se interrumpan

---

<sup>199</sup> Vid. ANIBARRO PEREZ, S./SESMA SANCHEZ, B., *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 247,266-267.

<sup>200</sup> Hay que tener presente la atenuante del artículo 21.6 del Código Penal (previamente admitida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, al considerar una atenuación proporcionada de la pena como un correcto medio de compensación de la lesión del derecho a ser juzgado en un proceso sin dilaciones indebidas, y aceptada por nuestra Jurisprudencia) del siguiente tenor: "La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa".

justificadamente, el efecto es el mismo que si se estuviera actuando. Por el contrario, una vez que se han interrumpido injustificadamente, o no se han respetado los plazos de resolución de los procedimientos, el plazo de prescripción vuelve a empezar a contarse, no desde la última actuación interruptora, sino desde su comienzo.

Este régimen afecta solamente a las actuaciones administrativas, de manera que, si la Administración ha respetado las reglas correspondientes, una vez que el asunto ya no está en sus manos, puede pasar cualquier cantidad de tiempo, sin que el plazo de prescripción empiece a contarse de nuevo hasta que ésta vuelva a recuperar su competencia.

Se ha de destacar que el artículo 150 LGT no prevé la aparición de los indicios de delito como causa de ampliación del plazo de las actuaciones, pues éstos suponen, precisamente, la paralización de las mismas. De ahí que el citado precepto prevea la ampliación por esta causa sólo para después de la recepción del expediente por la Administración por no haberse considerado como delito por el Ministerio Fiscal o la Jurisdicción Penal.

Por último, el artículo 184 del RGGIT<sup>201</sup> prevé la

---

<sup>201</sup> Bajo la rúbrica, "Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección" este precepto contiene disposiciones de interés, en los siguientes términos:

"[...]2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:[...]

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible

posibilidad de ampliación del plazo de duración de las actuaciones en los casos en que se investiguen tramas de fraude. En estos casos, si se están investigando discretamente, al margen de un formal procedimiento inspector, sobra la previsión, pues no hay abierto ningún plazo, pero si se abrió un normal procedimiento inspector, el acudir a esta causa puede suponer el poner sobre la mesa la cuestión de la situación jurídica respectiva de Administración y contribuyente en la denominada "fase preprocesal"<sup>202</sup> y el derecho a la no autoincriminación del que el artículo 180.1 de la LGT pretende escapar.

En cuanto al supuesto previsto en la letra h) del número 2 de este precepto, no se puede eludir la cuestión de que las operaciones simuladas, facturas y otros documentos falsos o falseados, o la utilización de testafierros, si el supuesto no constituye, en sí mismo, un indicio de posible delito fiscal<sup>203</sup> van a estar probablemente incursas en algún

---

realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas. [...]

4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. [...]

5. [...] El acuerdo de ampliación se notificará al obligado [...]".

<sup>202</sup> Vid., sobre esta cuestión SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit. Más recientemente PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit.

<sup>203</sup> Existen sectores doctrinales y pronunciamientos jurisdiccionales que consideran que, en los supuestos en los que se simula una relación jurídica tributaria para conseguir una devolución, estas conductas podrían ser consideradas como constitutivas de un delito de estafa, pero no de un delito de defraudación tributaria, pues falta el presupuesto de tipicidad de la misma, cual es la existencia de una relación jurídica tributaria. Vid. BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Ceura, Madrid, 2000, págs. 6 y ss.

tipo penal, con la consiguiente prejudicialidad penal.

Respecto de la cuestión del incumplimiento de los plazos, una vez recibido de nuevo el expediente por la Administración, nada dice específicamente la ley, debiéndose concluir que, en virtud del régimen general<sup>204</sup>, y del

---

<sup>204</sup> Del artículo 104 de la LGT, relativo con carácter general a los "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa":

"2. [...] Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

[...]

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

[...]

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario".

El artículo 101 del RGGIT, bajo la rúbrica "Resolución", dispone, por lo que aquí interesa:

"4. El incumplimiento de los plazos máximos de terminación de los procedimientos producirá los efectos previstos en su normativa específica o, en su defecto, los previstos en el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la obligación de la Administración de dictar resolución expresa cuando proceda".

La diferencia fundamental en los efectos del incumplimiento de los plazos en general y en el procedimiento inspector en particular, radica en que en este último no caducan las actuaciones, sino que estas continúan interrumpiendo la prescripción que, sin embargo, se vuelve a contar desde el principio, sin considerar las actuaciones previas. Ahora bien, dado que las actuaciones caducadas "conservan sus efectos", en realidad, la única diferencia relevante es que en el procedimiento inspector no es necesaria la declaración formal de caducidad y el comienzo también formal de un nuevo procedimiento, pues, según el Artículo 184.7 RGGIT: "La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido



especial del artículo 150 LGT para el procedimiento inspector, el efecto del incumplimiento de los plazos tras la recepción del expediente por la Administración es que ninguna de las actuaciones realizadas habría interrumpido el plazo de prescripción, lo que, a menudo, supondrá la pérdida del derecho a liquidar, pues estamos ante una única actuación inspectora, truncada y reanudada, de manera que el incumplimiento de los plazos supondría que toda la actuación administrativa (antes y después de la actuación jurisdiccional) no habría interrumpido la prescripción, por lo que el plazo a computar sería exclusivamente el primero, comenzado con el vencimiento del plazo de declaración.

### **6.3.- Los privilegios del delincuente fiscal en la fase de recaudación**

La articulación del sistema que analizamos plantea problemas recaudatorios importantes. Al paralizar el procedimiento administrativo se renuncia a las potestades de liquidación y de recaudación, la cuota desaparece y, por tanto, no hay base para actividad recaudatoria alguna.

De esta manera la Administración queda despojada de la autotutela que la caracteriza<sup>205</sup> en los casos más graves

---

el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento”.

<sup>205</sup> Hasta tal punto que en la Instrucción 2/2002, del Director General de la AEAT, de establecimiento de medidas de coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública, contrabando y otras medidas delictivas, que fue sustituida por la Instrucción 3/2005, de 12 de abril, también del Director General de la AEAT, de adaptación inicial de las medidas de coordinación en materia de delito contra la Hacienda Pública, contrabando y otras modalidades delictivas al Plan de Prevención del Fraude Fiscal, se encomienda al Servicio Jurídico de la AEAT el seguimiento de las actuaciones judiciales realizadas para la

desde la perspectiva del incumplimiento de las normas tributarias, que, en principio, debería combatir, pues su función fundamental consiste en velar por la aplicación efectiva del sistema tributario.

Como consecuencia de esta completa pérdida de sus funciones liquidatorias y, por tanto recaudatorias, la Administración Tributaria queda, en las agresiones más graves contra el deber general de contribuir, por cuyo cumplimiento debe velar, en una situación similar a la de las víctimas de otros delitos, pues la responsabilidad civil derivada del delito y de las penas, que normalmente son multas, se ejecutan por la Jurisdicción Penal, en el marco general del cumplimiento de las sentencias penales, sin que ni la Disposición Adicional Décima de la LGT ni el nuevo número 5 del artículo 305 del Código Penal, introducido por la Ley Orgánica 5/2010 supongan conceptualmente ningún cambio fundamental sobre esta situación, como veremos cuando analicemos estos preceptos.

La pérdida de la autotutela administrativa con la desaparición de la cuota tributaria supone un elenco de privilegios a favor del delincuente fiscal, que comienzan por el injustificado diferimiento de la liquidación y, por tanto, del pago de la deuda tributaria, lo que plantea la cuestión de los intereses de demora en que se manifiesta el primer privilegio concreto del delincuente fiscal, pues existen abundantes pronunciamientos jurisprudenciales, (paradigmáticas en este sentido son las sentencias de 30 de

---

ejecución de las sentencias firmes condenatorias solicitando que se inste la ejecución de la responsabilidad civil.

abril de 2003 [RJ 2003, 3085] y la 827/2006 [RJ 2007, 479], de 10 de julio, del Tribunal Supremo), que afirman un matiz sancionatorio en los mismos, de manera que el delincuente fiscal, a diferencia de los contribuyentes<sup>206</sup> cumplidores no tiene que pagar más que el interés legal<sup>207</sup>.

A juicio de CALDERÓN CERESO, la responsabilidad civil derivada del delito debe comprender los intereses de demora pues, pese a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en contra de esta tesis, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, así como el propio Tribunal Supremo en sus sentencias de 18-09-2001 y 10-01-2003 se han pronunciado sobre el carácter indemnizatorio del interés de demora, de manera que, en su opinión, ahora que lo dice expresamente la DA 10ª de la LGT, no será aplicable el artículo 576 LEC,<sup>208</sup> que establece como regla general la del interés legal, desde la fecha de la resolución judicial

---

<sup>206</sup> Se evita calificar de contribuyente al delincuente fiscal pues es muy dudoso que lo sea quien no tiene obligación de pagar ninguna cuota tributaria.

<sup>207</sup> Efectivamente, en la medida en que se considere que estamos ante la ejecución de una responsabilidad civil derivada del delito, y no ante la ejecución de una deuda tributaria, el régimen de intereses será el de aquella, y no el de ésta. Y el hecho de que el artículo 305.5 del CP extienda explícitamente la responsabilidad civil a los intereses de demora no resuelve el problema de que ésta lleva su régimen de intereses, que no es el de los intereses de demora previstos en la LGT. Eso es lo que explica la "rebeldía" de la Jurisdicción Penal frente a los intereses de demora tributarios.

<sup>208</sup> Según este precepto, de rúbrica, "Intereses de la mora procesal":

"1. Desde que fuere dictada en primera instancia, toda sentencia o resolución que condene al pago de una cantidad de dinero líquida determinará, en favor del acreedor, el devengo de un interés anual igual al del interés legal del dinero incrementado en dos puntos o el que corresponda por pacto de las partes o por disposición especial de la ley.

2. En los casos de revocación parcial, el tribunal resolverá sobre los intereses de demora procesal conforme a su prudente arbitrio, razonándolo al efecto.

3. Lo establecido en los anteriores apartados será de aplicación a todo tipo de resoluciones judiciales de cualquier orden jurisdiccional que contengan condena al pago de cantidad líquida, salvo las especialidades legalmente previstas para las Haciendas Públicas".

en primera instancia, pues es ley posterior la citada Disposición Adicional y además, para no hacer de peor condición al deudor tributario que no cometió delito<sup>209</sup>.

Tras la reforma de 2010, el artículo 305.5 del Código Penal declara expresamente que los intereses de demora forman parte de la responsabilidad civil derivada del delito. El problema sigue siendo que las instituciones son lo que son y la responsabilidad civil derivada de un delito no es una deuda tributaria, aunque lo que haya pasado sea que esta haya desaparecido sustituida por aquella.

Como los procesos por delito fiscal se demoran muchos años, puede que al final del proceso no se pueda cobrar si no se han tomado las medidas adecuadas. Por ello, es preciso volver la mirada sobre las medidas cautelares<sup>210</sup> previstas en

---

<sup>209</sup> Cfr. CALDERÓN CERREZO, A., "La responsabilidad civil derivada del delito fiscal", ob.cit., pág. 14.

<sup>210</sup> Sobre medidas cautelares en los casos de delito fiscal vid. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit. págs. 447 y ss. El 22 de junio de 2012, el Consejo de Ministros aprobó la remisión a las Cortes Generales del "Proyecto de Ley de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para su Adaptación a la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude" (sic), publicado en el BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES de 13 de julio de 2012. Según se destaca en la Exposición de Motivos de este texto, "con una clara vocación en la lucha contra el fraude se introduce la posibilidad de adopción de medidas cautelares vinculadas a supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, así como la investigación patrimonial a las mismas asociada", con el fin de "someter de forma lo más inmediata posible a la decisión jurisdiccional el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada". La reforma afecta de un modo especial al procedimiento de recaudación y supone alguna modificación de detalle en algunas de las cuestiones aquí analizadas. A destacar es que se pretende conceder a la Administración tributaria competencias de investigación patrimonial en un sistema que le niega las competencias para la investigación del delito, liquidar y recaudar la deuda tributaria en nombre propio. También que añade un curioso conjunto de normas dirigidas a evitar la prescripción de los incrementos no justificados de patrimonio derivados de bienes situados en el extranjero. Sobre el proyecto vid. FALCÓN Y TELLÁ, R., "El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero", Quincena Fiscal

la LGT. El artículo 81 de la misma, bajo la rúbrica "Medidas cautelares", en su número 5 dispone: "Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. Si se trata de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección".

Y, el mismo precepto, en su número 8 prevé: "Además del régimen general de medidas cautelares establecido en este artículo, la Administración tributaria podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse.

Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente."

De la lectura de estos preceptos parece resultar que, en los expedientes en que se aprecie la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, en los que no se formaliza propuesta de liquidación, son posibles las medidas cautelares previstas en el apartado 5 del artículo 81 de la

LGT, estrictamente por deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, es decir, sólo respecto de retenciones y cuotas repercutidas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estas medidas tienen un plazo máximo de seis meses, prorrogable por otros seis, mediante acuerdo motivado y pueden convertirse en medidas cautelares judiciales, si así lo dispone el correspondiente órgano jurisdiccional<sup>211</sup>.

La retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente<sup>212</sup> y se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión

---

<sup>211</sup> Estas medidas sólo pueden adoptarse en relación con la persona física o jurídica objeto del procedimiento de comprobación o inspección, pero no pueden adoptarse respecto de los administradores de las personas jurídicas que sean, en su caso, autores del delito fiscal, de manera que las citadas medidas no van a proteger esta responsabilidad civil. Tras el reconocimiento de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas, al menos, estas medidas serán aplicables a las mismas.

La medida prevista en el apartado 8 del artículo 81 LGT relativa a la retención de devoluciones tributarias y otros pagos que deba realizar la Administración Tributaria, aplicable respecto a deudas tributarias por cualquier tributo, y no sólo por deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, y que no esta sometida a plazo máximo, no plantea especiales problemas en caso de tributos que recaigan sobre personas físicas. Antes de la reforma de 2010 podía, sin embargo, plantear problemas en tributos sobre personas jurídicas, en los que se habría presentado denuncia o querrela contra los administradores o quienes actúen en nombre, por lo que, en principio, según el tenor literal del precepto, se podía acordar la retención de devoluciones tributarias y otros pagos a favor de estos administradores o representantes, pero no a favor de la sociedad. Tras la aceptación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas parece que este problema desaparece, siendo este un efecto positivo de la reforma realizada por LO 5/2010. Con anterioridad a la reforma de 2010, el presunto delincente fiscal estaba excluido, con carácter general, de las medidas cautelares, pues las que eran posibles contra el mismo son bien limitadas y no exentas de problemas, debido a la disociación que la desaparición de la cuota tributaria y su sustitución por la figura de la responsabilidad civil derivada del delito realizaba del autor del delito, y por tanto, sujeto de la responsabilidad civil derivada del mismo, respecto del sujeto pasivo de los tributos, en el caso de los que recaen sobre personas jurídicas. Una vez aceptada la responsabilidad penal de las mismas este problema, al menos, no se plantea.

<sup>212</sup> En virtud de las instrucciones antes mencionadas se debe informar de la misma también al Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria.

procedente respecto de la medida cautelar judicial, en virtud de lo establecido en el artículo 764 de la LECrim, pues se trata de una medida cautelar conectada con un proceso por delito fiscal, de manera que será el órgano jurisdiccional el que tendrá la última palabra.

Por lo que se refiere a la recaudación en periodo ejecutivo que desde la Disposición Adicional Décima de la vigente LGT será aplicable a los delincuentes fiscales respecto de la "responsabilidad civil" y sus intereses de demora, y desde la reforma de 2010 se extiende también a las multas, el artículo 161 LGT, dispone:

"1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio".

Es decir, la regla general es, en el periodo ejecutivo, no sólo el interés de demora, sino también los recargos de este periodo, principalmente el recargo del procedimiento de

apremio. De nuevo aquí existe un privilegio para los delincuentes fiscales, sobre los que no recae este recargo, por disposición del artículo 128 del RGR que prevé que a estos no se le exijan los recargos del periodo ejecutivo, al hilo de la previsión de acumulación con otros procedimientos de apremio que se estén siguiendo contra el mismo deudor.

#### **7.- La Disposición Adicional Décima de la LGT y la recaudación vicaria de la responsabilidad civil derivada del delito**

El sistema establecido plantea importantes problemas recaudatorios, pues la paralización del procedimiento supone la renuncia a la potestad de liquidación y, al desaparecer la cuota tributaria, no hay base para la actividad recaudatoria, con lo que en los casos más graves de incumplimiento de las normas tributarias que debería combatir, pues su función es velar por la aplicación efectiva del sistema tributario, la Administración queda, despojada de la autotutela que la caracteriza<sup>213</sup>, en la misma situación que las demás víctimas de delito, pues la responsabilidad civil y las penas, que normalmente son multas, se ejecutan por la Jurisdicción Penal, en el marco general de ejecución de las sentencias penales.

---

<sup>213</sup> Hasta tal punto que en la Instrucción 2/2002, del Director General de la AEAT, de establecimiento de medidas de coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública, contrabando y otras medidas delictivas, que fue sustituida por la Instrucción 3/2005, de 12 de abril, también del Director General de la AEAT, de adaptación inicial de las medidas de coordinación en materia de delito contra la Hacienda Pública, contrabando y otras modalidades delictivas al Plan de Prevención del Fraude Fiscal, se encomienda al Servicio Jurídico el seguimiento de las actuaciones judiciales realizadas para la ejecución de las sentencias firmes condenatorias solicitando que se inste la ejecución de la responsabilidad civil.



Tras casi dos décadas de funcionamiento del sistema establecido en 1985 se tomó conciencia de que la situación no era ejemplar y tímidamente se tomó una medida, contenida en la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria, relativa a la "Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública"<sup>214</sup>, que prevé que, una vez firme la sentencia, el Juez o Tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. La Administración actúa en este caso no en ejecución de sus propios actos, sino en ejecución de sentencia<sup>215</sup> por delegación del Juez o Tribunal sentenciador,

---

<sup>214</sup> Según la cual:

"1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.

4. La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada".

Se trata de una medida de finalidad fundamentalmente recaudatoria debida al escaso éxito que se atribuye a la Jurisdicción Penal en la exacción de las responsabilidades civiles. Vid. *Comentarios a la Ley General Tributaria* (Volumen II), (Coordinador HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.), Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 1.793 y ss. Así, se ha señalado que uno de los efectos más perversos del proceso penal es su incapacidad para hacer frente a las medidas de ejecución, de manera que la responsabilidad civil es en gran número de casos absolutamente infructuosa e insatisfactoria. Vid. MAGRO SERVET, V. "La investigación del patrimonio del obligado civilmente como responsable directo o subsidiario en el proceso penal" *La Ley*, n. 6694/17 de abril de 2007, pág. 1.

<sup>215</sup> Sobre el carácter vicario de la ejecución administrativa vid. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., pág. 461.

debiendo informar de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada<sup>216</sup>, sin que quepan recursos administrativos, es decir, reposición y económico-administrativa, sobre los actos de ejecución del fallo, pues sólo son planteables incidentes de ejecución ante el órgano de la Jurisdicción Penal competente para la misma.

SANZ DIAZ-PALACIOS, que se manifiesta favorable a la ejecución administrativa de la responsabilidad civil determinada en vía penal, señala a favor de la misma su mayor eficacia, pues la Administración cuenta con medios más poderosos y eficaces a través del procedimiento de apremio<sup>217</sup>. Ahora bien, existen problemas importantes de articulación de la vía administrativa propia del procedimiento de apremio, con la penal propia de los incidentes de ejecución. Así, en el caso de que sean posibles dentro del procedimiento de ejecución de sentencia, actuaciones que no constituyan estrictamente ejecución de ésta, cabrán los correspondientes recursos administrativos, según prevé el artículo 128 del Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 939/2005, de 29 de julio<sup>218</sup>.

---

<sup>216</sup> Vid. *Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal*, ob. cit., págs. 27-28.

<sup>217</sup> Vid. SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Atelier, 2009, Barcelona, pág. 21.

<sup>218</sup> Según este precepto:

"1. Si un deudor a la Hacienda pública fuese responsable civil por delito contra la Hacienda pública, la deuda derivada de la responsabilidad civil se acumulará al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor, a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. El importe derivado de la responsabilidad civil no podrá incrementarse en los recargos del periodo ejecutivo.

La Hacienda pública exigirá, junto con la responsabilidad civil a la que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los intereses que

Lo que el Reglamento prevé es que en el seno del procedimiento de apremio surjan incidencias de procedimiento administrativo (por ejemplo, orden de embargo, tercerías, etc.) ajenas a lo que es la estricta ejecución de sentencia. Así, se ha señalado la posibilidad de que se alegue la prescripción de la deuda tributaria, para lo que cabría pensar que habría que acudir a la vía administrativa, con sus correspondientes recursos<sup>219</sup>. SANZ DIAZ-PALACIOS parece decantarse por esta posibilidad, pues el procedimiento de apremio es un procedimiento administrativo del que, según el

---

se devenguen sobre el importe de dicha responsabilidad desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiese acordado otra cosa.

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 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 la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública objeto de exacción por el procedimiento de apremio; en este caso, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución.

3. En caso de incumplimiento del fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil acordada por el juez o tribunal conforme al artículo 125 del Código Penal, se exigirá la totalidad del importe pendiente por el procedimiento de apremio. En este caso, no procederá aplicar recargos del periodo ejecutivo pero se exigirán los intereses que correspondan.

4. Para dar cumplimiento a lo establecido en el apartado 4 de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos competentes para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública informarán al juez o tribunal de cualquier incidente que se pueda producir en la ejecución encomendada, y en todo caso, de las siguientes actuaciones y acuerdos:

- a) Los ingresos que se efectúen en el procedimiento de apremio.
- b) Que se ha producido el ingreso íntegro de la deuda derivada de la responsabilidad civil.
- c) La declaración administrativa de fallido de los responsables civiles y la declaración administrativa de incobrable del crédito".

<sup>219</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 319. El aceptar esta posibilidad supone, sin embargo, desconocer el sistema articulado, en cuanto no se está ejecutando una deuda tributaria sino la responsabilidad civil derivada de un delito.

artículo 163.1 de la LGT, corresponde entender y resolver sus incidencias a la Administración, si bien recuerda la naturaleza de simple mandatario de la Administración en este caso, concluyendo que, cuando en relación con el procedimiento de apremio se discuta si los actos de ejecución se ajustan o no al contenido de la sentencia, habrá de acudir a la vía penal; en otro caso, a la vía administrativa y contencioso-administrativa ulterior<sup>220</sup>.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS se muestra crítico no sólo con la disposición legal, sino también con la articulación reglamentaria de la ejecución por vía de apremio de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal destacando que la Disposición se refiere al procedimiento, no a la competencia, y dando por supuesto que su titularidad es judicial, de manera que no se trata de conferir a la Administración un ámbito de autotutela que excepcione o limite la función jurisdiccional de ejecutar lo juzgado, sino de imponer *ex lege* su colaboración con los Jueces y Tribunales en el concreto caso de las responsabilidades dimanantes del delito fiscal<sup>221</sup>.

Destaca este autor el carácter problemático del tratamiento de los incidentes que puedan surgir, especialmente en lo relativo a la previsión del apartado 2 del artículo 128 del Reglamento General de Recaudación que se refiere a las impugnaciones contra los actos del procedimiento de apremio, introduciendo una disociación poco

---

<sup>220</sup> Vid. SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, ob. cit., págs. 137-138.

<sup>221</sup> Vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública", *Tribuna Fiscal*, n. 201, 2007, págs. 18, 13 y 17.

clara, y, desde luego, perturbadora de la competencia y procedimiento para su resolución, en cuanto no logra conciliar la idea del carácter exclusivamente administrativo del procedimiento de apremio con la de que en este caso la actividad administrativa es por encargo sujeto a la potestad jurisdiccional de ejecutar lo juzgado.

A juicio de este autor, la diferencia entre impugnaciones por vía administrativa y contencioso administrativa, contra los actos del procedimiento de apremio, y los incidentes de ejecución que deben plantearse ante el juez competente para la misma puede propiciar distorsiones y duplicidades contrarios a la economía procesal<sup>222</sup>. Por otra parte, lo que debe ser la regla general, cual es el conocimiento de la cuestión por el órgano jurisdiccional, es presentado por el Reglamento General de Recaudación como una excepción.

En su opinión, el problema se traslada a precisar el cauce funcional de las relaciones que se establecen entre el órgano judicial y el administrativo, para lo que puede servir de referencia lo que sucede en la ejecución de sentencias en el orden contencioso administrativo y en concreto la regulación que el artículo 109 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa contiene de los incidentes de ejecución, de manera que la ejecución de esta responsabilidad civil no suponga una distorsión de los principios y criterios generales de competencia y procedimiento a los que debe someterse, y concluye señalando: "El tenor del actual artículo 128.2 del RGR,

---

<sup>222</sup>Ibidem, págs. 19 y 29.

además de no responder a un coherente desarrollo de las normas legales y del sistema de relaciones entre la Jurisdicción y la Administración en la ejecución de sentencias, constituye un obstáculo para ello que conviene despejar claramente en aras de dicho objetivo”<sup>223</sup>.

Por su parte, CALDERÓN CERESO se plantea si, al ser el procedimiento de apremio exclusivamente administrativo, según el artículo 163.1 de la LGT, ello quiere decir que cualquier incidencia debe resolverse por la Administración con eventual recurso ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Aunque la respuesta no es sencilla, considera que el fallo es inmodificable y cualquier alteración de su contenido deberá plantearse ante la Jurisdicción Penal, si bien las incidencias que se planteen en el trámite del procedimiento ejecutivo competen exclusivamente a la Administración<sup>224</sup>.

---

<sup>223</sup> Ibidem, pág. 21.

<sup>224</sup> Cfr. CALDERÓN CERESO, A., “La responsabilidad civil derivada del delito fiscal”, ponencia presentada al Curso “Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria”, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, los días 4-6 de mayo de 2005, págs. 15-17. Destaca este autor que la firmeza de la sentencia condenatoria al pago de la responsabilidad civil da lugar a la ejecución de oficio, siendo aplicables las previsiones de la Ley de Enjuiciamiento Civil en cuanto a la reparación de los daños y perjuicios causados, según el artículo 984, párrafo tercero de la LECrim., pudiendo los Jueces y Tribunales encargados de la ejecución encomendar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones de investigación patrimonial que sean necesarias, según el art. 989.2 LECrim., redactado por Ley Orgánica 7/2003, de 30 de octubre. La LGT establece un régimen diferente en su DA 10ª, con la que, sin embargo, no altera el mandato constitucional sobre el contenido de la potestad jurisdiccional que alcanza a la ejecución de sentencias, pues la Administración actúa aquí por delegación del juzgado, no autónomamente. Dado que la medida se encuadra dentro de la ejecución de sentencias, los aplazamientos, así como sus condiciones, serán acordados por el juez en virtud de lo dispuesto en el artículo 125 CP sobre el “Pago fraccionado estipulado por el Juez”, de la responsabilidad civil derivada del delito según el cual “cuando los bienes del responsable civil no sean bastantes para satisfacer de una vez todas las responsabilidades pecuniarias, el Juez o Tribunal, previa audiencia al perjudicado, podrá fraccionar su pago, señalando, según su prudente arbitrio y en atención a las necesidades

El que el precepto se engarce en el marco de la ejecución de sentencias penales y no de cuotas tributarias plantea la cuestión de la preferencia de créditos tributarios establecida en el artículo 77 de la LGT<sup>225</sup>, que se ha afirmado, pues carecería de sentido que el crédito tuviera mayor preferencia sin contar con el concurso de la Jurisdicción Penal, que contando con ella.

En este sentido se ha pronunciado SANZ DÍAZ-PALACIOS que considera que la obligación tributaria es *ex lege*, no *ex damno* de manera que no se "transmuta" por su ejecución vía responsabilidad civil derivada del delito<sup>226</sup>. Pese a lo razonable de estas afirmaciones, lo cierto es que se trata de la ejecución de una responsabilidad civil derivada del delito, lo que plantea legítimas dudas sobre la posibilidad de alejarse de su régimen general y del particular relativo a la preferencia de créditos de la misma.

De lo anterior se puede concluir sin dificultad que la medida articulada por la Disposición Adicional Décima LGT es profundamente insatisfactoria, pues plantea problemas técnicos de difícil solución, dejando subsistentes los más importantes problemas del sistema vigente.

## **8. El apartado 5 del artículo 305 del Código Penal**

La Ley Orgánica 5/2010 añade un nuevo apartado 5 al

---

del perjudicado y a las posibilidades económicas del responsable, el período e importe de los plazos".

<sup>225</sup> Cfr. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit. pág. 470. En el mismo sentido, *Comentarios a la Ley General Tributaria* (Volumen II), (Coordinador HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.), Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, págs 1.793 y ss.

<sup>226</sup> Cfr. SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, ob. cit., pág. 77.

artículo 305 del Código Penal según el cual: "En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley".

Lo primero que se ha de decir en relación con este precepto es que no se conoce su significado<sup>227</sup>, hasta el punto de que, mientras que para algunos supone un cambio de paradigma estableciendo el paralelismo procedimental, para otros supone simplemente una extensión a la pena de multa de la previsión de la Disposición Adicional Décima de la LGT, como ulteriormente veremos.

El Proyecto de Ley de Reforma del Código Penal, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de fecha 15 de enero de 2007, que se vio truncado por las elecciones generales, había manifestado en su Exposición de Motivos que "el objetivo de la reforma es que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la

---

<sup>227</sup> CORTÉS BECHIARELLI, en su análisis del precepto, sin sospechar aparentemente las posibilidades que encierra se limita a señalar que el 305.5 es desconcertante. Cfr. CORTÉS BECHIARELLI, E. "Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o el Derecho penal recaudador)", en *Comentarios a la Reforma Penal de 2010*, Directores ALVAREZ GARCÍA, F.J./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, págs.347 y ss.



Administración tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal y como parece ser la tendencia general en derecho comparado. Tras la reforma del Código Penal deberá llevarse a cabo la necesaria adecuación del artículo 180, DA 10<sup>a</sup> y demás normas concordantes de la Ley general Tributaria. Asimismo, La Administración tributaria favorecerá la exacción efectiva del importe de la multa que penalmente se haya impuesto en sentencia”.

Es decir, se optaba decididamente por el paralelismo procedimental<sup>228</sup> y por la liquidación administrativa a su debido tiempo, con lo que la única posibilidad de que la Jurisdicción Penal fijara la responsabilidad civil derivada del delito se produciría en los supuestos de prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación, es decir, curiosamente, en los supuestos cuya crítica por la doctrina creó el interés por el problema.

El Anteproyecto de la Ley Orgánica 5/2010, presentado a informe del Consejo de Ministros el 14 de noviembre de 2008 contenía en su Exposición de Motivos la misma mención, que desaparece en la Ley Orgánica 5/2010. Una parte de la doctrina considera significativa esta desaparición, de la que concluye que el 305.5 del Código Penal no pretende un paralelismo procedimental, restringiendo la fijación de la responsabilidad civil derivada del delito a los supuestos en que la Administración no pueda liquidar, sino que lo que

---

<sup>228</sup> SOLER ROCH apuntó como uno de los principios rectores del anteproyecto el de la autonomía, que, a su juicio, parece evidente, entre los procedimientos tributarios y el proceso penal. Vid. SOLER ROCH, M.T., en el Prólogo a RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit., pág. 14.

pretende es zanjar la polémica doctrinal surgida en torno a la posibilidad de exigir por vía penal la responsabilidad civil derivada del delito en el caso de deudas tributarias prescritas. Así, BAÑERES SANTOS, sitúa el citado precepto en el ámbito estricto de la recaudación y especialmente de la cuestión sobre los intereses de demora<sup>229</sup>.

Desde esta perspectiva el 305.5 CP sería una previsión de estricta relevancia recaudatoria debida, al igual que la Disposición Adicional Décima de la LGT, a las deficiencias de la ejecución penal. La diferencia es que la recaudación por los órganos de la AEAT en aquella se limitaba a la responsabilidad civil derivada del delito sin incluir las multas<sup>230</sup> y ahora también se extiende a éstas.

Se ha de destacar la sutil diferencia de redacción entre el proyecto<sup>231</sup> y la ley, pues la mención de aquel al procedimiento de apremio y a la LGT, similar a la contenida en la Disposición Adicional Décima de la citada ley, quizá con la finalidad de dotarla de rango de Ley Orgánica, se sustituye en la norma vigente desde el 23 de diciembre de 2010 por el ambiguo futuro referido a los jueces y tribunales que "recabarán el auxilio" de la Administración Tributaria, de manera que, donde se pensaba avanzar a favor de la Administración Tributaria se ha retrocedido, si bien

---

<sup>229</sup> Vid. BAÑERES SANTOS, F., "Delito fiscal (art. 305, 306 y 307), en VV.AA., La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios, dir. QUINTERO OLIVARES, G., Aranzadi/Thomson Reuters, Madrid, 2010.

<sup>230</sup> La ejecución de multas penales, materia penal, exige Ley Orgánica.

<sup>231</sup> "En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, se exigirán por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley".

en los términos que había sentado la doctrina en relación con la citada Disposición pues, cualquiera que sea el tenor de una ley, incluso orgánica, la ejecución de sentencias penales corresponde constitucionalmente a jueces y tribunales, de manera que cualquier otra intervención en la misma ha de ser, necesariamente, de carácter vicario.

Por ello, la mención a los intereses de demora de la deuda tributaria dudosamente va a resolver el problema planteado por la diferencia entre los intereses de demora que han de satisfacer los contribuyentes honestos que cometen un error o sostienen razonablemente criterios diferentes a los de la Administración y el régimen de intereses de la responsabilidad civil derivada del delito, que es específico, lo que explica la rebeldía de los tribunales en orden a la aplicación de los intereses de demora tributarios a la misma.

#### **9.- El paralelismo procedimental y la proyectada reforma**

La tendencia a cerrar en falso las reformas explica la velocidad con que estas se suceden y ya existe un nuevo proyecto de reforma del Código Penal en esta materia. Desgraciadamente, se debe coincidir con CASADO OLLERO cuando se cuestiona hasta qué punto el discontinuo flujo de movimientos legislativos descansa en una juiciosa reflexión o se trata más bien "de una manera de echar a rodar compulsiva y erráticamente, un desperejo aluvión de iniciativas y/o ocurrencias normativas que acabarán plasmándose en una insuficiente ordenación legal, abierta a

la "creación" jurisprudencial"<sup>232</sup>.

En el anuncio de la reforma que apareció en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sobre el "Informe sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social", se señalaba escuetamente que en la reforma "se faculta a la Administración Tributaria a no paralizar un procedimiento recaudatorio por la existencia de un proceso penal. En la actualidad, se exige el pronunciamiento expreso del juez".

La tosquedad del texto no impedía entender que se plantea de nuevo la cuestión del paralelismo procedimental y la continuación del procedimiento tributario tras la aparición de los indicios de delito.

El Proyecto de Reforma del Código Penal, acordado en Consejo de Ministros de 27 de julio, ha sido publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 7 de septiembre de 2012<sup>233</sup>. Según su Exposición de Motivos, los objetivos de

---

232 Cfr. CASADO OLLERO, G., "Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito fiscal, ob.cit. págs 1.601 y ss.

<sup>233</sup> El artículo 305 quedaría redactado del siguiente modo:

"1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la

---

Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) en los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

Si la cuantía defraudada no superase los 50.000 euros, pero excediere de 4.000, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

[los apartados 4, regularización voluntaria, y 5, paralelismo procedimental timorato, son analizados separadamente]

6. Los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley".

El Proyecto añade el artículo 305 bis del siguiente tenor:

"1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.

la reforma son "incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal", para lo cual se "introduce un nuevo apartado que permite a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración: 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. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión

---

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal. c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años". Al tener penas graves estos tipos agravados abren la puerta a la casación.

Europea”.

Aunque los redactores del proyecto no parecen muy versados en el procedimiento tributario (tampoco en Derecho procesal), de manera que centran su interés en el cobro, pasando de largo por el detalle de que para cobrar la deuda tributaria esta tiene que estar liquidada, la continuación del procedimiento administrativo está expresamente mencionada entre las metas del Proyecto, y se desarrolla en el apartado 5 del artículo 305 CP con el siguiente tenor:

“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”.

El precepto es un excelente ejemplo de confusión<sup>234</sup> que establece un paralelismo procedimental parcial, al tiempo

---

<sup>234</sup> A destacar la enigmática dicción en el apartado 1 penúltimo párrafo de que “la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”.

que duplicado, pues prevé que se 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".

Es decir, se prevé que se practique una doble liquidación administrativa, por aspectos no vinculados al delito, (que se pretende sea sólo administrativa, y siga una vida paralela a todo lo demás), y otra liquidación por los aspectos vinculados al mismo, lo que crea una imagen de paralelismo procedimental en el delito fiscal, que no acaba de ser tal, pues el paralelismo procedimental lo es entre Administración y Jurisdicción, con respeto del campo propio de cada uno, no dentro de la propia Administración.

A partir de aquí el proyecto es enigmático, pues prevé que la liquidación de los aspectos no conectados con el delito sigan su cauce normal en derecho administrativo y respecto de los otros parece querer dejarle las manos libres al legislador tributario, si bien, con la preocupación, injustificada, por las dos verdades que aprisiona a nuestro legislador y nuestra doctrina en esta materia (no a la jurisprudencia, habituada al adecuado manejo de la cosa juzgada), prevé que al final se ajuste esta liquidación, tributaria, a lo que resulte del proceso penal.

Se prevé que el Juez podrá suspender la acción de cobro de la deuda tributaria, sin especificar a qué deuda se refiere, si a la afectada por el delito o la otra y si es el Juez de lo Penal o la Jurisdicción Contencioso



Administrativa, normalmente un Tribunal. La expresión Juez, parece referirse a la deuda "defraudada", pues el Juez Penal es el competente para el enjuiciamiento de los delitos contra la Hacienda Pública y el de Instrucción lo es para su investigación, por lo que es de suponer que la referencia a la suspensión del cobro lo será solo respecto de los "conceptos y cuantías vinculados con el delito".

Con la introducción de este curioso paralelismo procedimental se introducen los problemas que este puede plantear conceptualmente, que, como veremos, no tienen tanta importancia y merece la pena afrontar. Pero, al hacerlo parcial y doblemente (deuda vinculada y no vinculada al delito en la Administración y la primera, a su vez, con el proceso penal) la articulación del mismo es especialmente problemática. Va a ser un paralelismo siempre en fricción, dentro de la Administración, y con el proceso penal ya que hasta el final (con la sentencia penal) no se puede saber propiamente lo que está afectado por el delito.

Frente al paralelismo procedimental valiente que sólo ocasionalmente plantea algún problema relevante, pues supone un adecuado reconocimiento de las competencias de cada uno de los órdenes implicados, la Administración Tributaria y la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por un lado, y la Jurisdicción Penal, por otro, el sistema articulado va a plantear problemas siempre y en cada caso, pues la pretensión de separar, *a priori*, dentro de la Administración, los aspectos vinculados o no al delito, sólo es concebible desde un buen desconocimiento de la materia tributaria en la que todo esta inextricablemente unido, dada

la tremenda complejidad de los impuestos modernos y del actual Derecho tributario.

La razón del lío (lamentablemente eso es el precepto, cualquier otra expresión más elegante sería injusta) es, de nuevo, la creencia, injustificada como veremos, en una especie de prejudicialidad penal respecto de la cuota tributaria. Eso es lo que explica que el Juez (parece que el de Instrucción) pueda paralizar el cobro de la misma, ignorando los naturales mecanismos de control de la actuación administrativa, que es la Jurisdicción Contencioso Administrativa, siempre competente cuando de deuda tributaria y de liquidación se trata, por mucho que el incumplimiento de la obligación tributaria reúna los caracteres del delito.

En todo caso, supone un avance en la línea del paralelismo procedimental que empieza a ser una necesidad evidente, dados los esfuerzos doctrinales y legislativos en ese sentido, por muy desafortunados que sean.

La reforma va a tener un aspecto especialmente problemático, pero en mi opinión positivo, pues se trata de la cuestión que lleva años planeando sobre nuestro sistema de "persecución" del delito fiscal, cual es la de las competencias para la investigación del delito fiscal y la de la respectiva situación jurídica de Administración y contribuyente en la denominada fase preprocesal. Si la Administración ha de seguir actuando tras los indicios de delito, y ha de practicar una liquidación, también de los aspectos vinculados al mismo, las posibilidades investigadoras de la Inspección, el adecuado control de las

mismas por el Juez de Instrucción (quizá esa sea la razón de la enigmática referencia al Juez, sin mayor precisión) y la situación jurídica del contribuyente durante estas actuaciones, en fase preprocesal, habrán de aclararse.

#### **CAPÍTULO IV.- LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO FISCAL A LA LUZ DE LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL**

La normativa reglamentaria de los años 1985 y 1986 decidió la paralización del procedimiento administrativo y el envío de las actuaciones a los tribunales cuando surgieran indicios de delito fiscal, pero partía de la premisa de que la fijación de la cuota tributaria en estos casos correspondía a la Administración Tributaria, al igual que en aquellos en los que no existían indicios de delito. No fue este, sin embargo, el resultado a que llegó la jurisprudencia.

**1.- La oscilación de los primeros tiempos y la línea jurisprudencial "perdedora": "La deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal"**

El problema de la competencia para la fijación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal se planteó en nuestra jurisprudencia al hilo de la solicitud, realizada por la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal a los órganos jurisdiccionales penales de que, con ocasión de la condena por el delito de defraudación tributaria, fijaran la *responsabilidad civil derivada del delito*, considerando como tal la cuota que los citados Tribunales hubieran considerado defraudada.

En relación con esta cuestión existen numerosas sentencias de audiencias provinciales en las que se aprecia, en los primeros tiempos, una doble vía, de carácter

contradictorio. Esta contradicción, sin embargo, fue salvada por el Tribunal Supremo cuyo criterio esta vez ha sido unitario.

Los fundamentos de la línea que acabó imponiéndose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo se plasman, si bien escuetamente, muy temprano, al hilo de la desaparición de la prejudicialidad administrativa, lo que planteó la cuestión de una posible prejudicialidad no devolutiva, en el seno del proceso penal<sup>235</sup>. No vamos a analizar, sin embargo, la *jurisprudencia menor* de la que podemos denominar línea ganadora puesto que, al haber sido confirmada por el Tribunal Supremo, es la jurisprudencia de éste la que debe analizarse.

No obstante, merece la pena el análisis de la línea jurisprudencial "perdedora" representada por algunas

---

<sup>235</sup> En este sentido podemos citar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24 de Marzo de 1.988 que manifiesta que "si se observa el contenido de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1.985, de 29 de Abril, a que se ha hecho referencia, fácilmente se alcanza a comprender que sus directrices están encaminadas precisamente a eliminar la prejudicialidad administrativa [...] como también se pone de manifiesto en aquel preámbulo, a través de la normativa contenida en los artículos 3 a 7 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, al igual que en el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, puede deducirse una conveniente amplitud en favor de la competencia de la jurisdicción penal para conocer de cuestiones de otra naturaleza, que haga innecesaria aquella prejudicialidad tributaria[...]".

En términos similares, pero ya de un modo paradigmáticamente contundente, se expresa la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 27 de Marzo de 1989, cuando en su Fundamento Jurídico Cuarto declara que "no existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota tributaria, sino que la misma, de conformidad con lo establecido en el vigente artículo 77.6 de la LGT y de la derogación expresa efectuada por la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de Abril del anterior artículo 37 de la Ley 50/77 de 14 de Noviembre, en los supuestos en los que las infracciones detectadas pudieran ser constitutivas de delito, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal, siendo por ello tal fijación exclusiva competencia de este Tribunal, tras la valoración de la prueba efectuada en el acto del juicio oral- artículo 741 de la LECrim- y sin sujeción alguna al acta que aquella pudiera haber levantado, por lo que, en modo alguno, puede considerarse como tal situación consolidada".

sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona, de algún juzgado de lo penal de esta misma ciudad y de alguno de Valencia<sup>236</sup>.

Entre estas sentencias, todas de parecida dicción literal, resulta especialmente expresiva la de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 1988 según la cual:

"[L]as acciones u omisiones penadas por la Ley pueden ser fuente de obligaciones civiles cuando hayan lesionado un derecho subjetivo o aun cuando, inexistente éste hayan violado un interés privado o bien porque acarrearón la desposesión de una cosa u ocasionaron un daño o perjuicio, de suerte que cuando nada de esto hubiere ocurrido no procede hacer declaración alguna,[...] y claro queda en la realidad jurídico-social de los hechos que la deuda tributaria es siempre anterior a la infracción penal contra la Hacienda Pública, en cuanto ésta nace, precisamente, de la omisión o el falseamiento de aquellas; es decir, la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal [...]. Además, no puede ignorarse que la Hacienda Pública goza de potestad ejecutiva, lo que le permite y a la par le obliga, a ejecutar la deuda en cuanto la detecte con independencia absoluta del tanto de culpa de contenido puramente penal que en su día generó la elusión".

En el mismo sentido la sentencia del 16 de diciembre de 1988, también de la Audiencia Provincial de Barcelona, en su Fundamento Jurídico Cuarto señaló:

---

<sup>236</sup> Se han de mencionar las siguientes sentencias:

- Sentencia del 25 de julio de 1988 de la Audiencia Provincial de Barcelona que fue casada por la sentencia del Tribunal Supremo del 3 de diciembre de 1991 [RJ 1991, 8964].
- Sentencia del 26 de septiembre de 1988 de la Audiencia Provincial de Barcelona que fue casada por la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1990 [RJ 1990, 7238].
- Sentencia del 16 de diciembre de 1988 de la Audiencia Provincial de Barcelona que fue casada por la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1991 [RJ 1991, 7590].
- Sentencias de 29 de junio de 1990, 28 de septiembre de 1990, 22 de enero de 1991, y 16 de febrero de 1991, de los Juzgados de lo Penal números 28, 27, 24 y 17, respectivamente, de Barcelona.

El estado, manifiestamente mejorable por aquella época, de las fuentes de conocimiento de la denominada jurisprudencia menor priva a esta relación del carácter de exhaustiva y completa. Una relación bastante completa de sentencias puede verse en APARICIO PÉREZ, A., *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

"[C]laro queda en la realidad social de los hechos que la deuda tributaria es siempre anterior a la infracción Criminal contra la Hacienda Pública, en cuanto ésta nace, precisamente, de la elusión o el falseamiento en la declaración de aquella, lo que significa que dicha Deuda Tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal de carácter estrictamente formal, atentatorio contra el tráfico jurídico-financiero, con solución económica encomendada por el Ordenamiento Jurídico patrio a la propia Administración en la simple razón de la inconveniencia de convertir a los Tribunales de lo Penal en organismos aptos para la reclamación y efectividad ante los mismos de alteraciones dinerarias anteriores a la elusión o falseamiento del final deber impositivo".

Del análisis detallado de estos pronunciamientos se extrae la siguiente línea argumental:

1) La obligación de pago a la Hacienda Pública por parte de los condenados por delito fiscal y que genera las peticiones indemnizatorias por parte de la Abogacía del Estado y del Ministerio Fiscal no nace de la comisión del delito, sino que es anterior a éste, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad del hecho criminal.

2) La cuestión de la responsabilidad civil derivada del delito en el ámbito del delito fiscal debe considerarse en base a que lo dispuesto en el artículo 19 del Código Penal, al decir que toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente, ha de interpretarse poniendo este precepto en relación con los artículos 101 y siguientes del mismo cuerpo legal, en el sentido de que las acciones u omisiones penadas por la ley pueden ser fuentes de obligaciones civiles cuando hayan lesionado un derecho sustantivo o aún cuando, inexistente éste, hayan violado un interés privado o acarreado la desposesión de una cosa u

ocasionado un daño o perjuicio, de suerte que cuando nada de esto hubiere ocurrido no procede hacer declaración de responsabilidad civil derivada del delito.

3) El genérico mandato de que toda persona responsable de un delito o falta lo es también civilmente, proclamado en el artículo 19 del Código Penal, contiene solo una declaración general que no pugna con la realidad incontrovertible de preceptos singulares, ya que tal artículo, integrado en la sistemática de un cuerpo legal, no puede ser contemplado sin conexión con otros más específicos. Por tanto, esta generalidad debe ceder ante particulares mandatos que matizan el condicionamiento de los supuestos en que es procedente la declaración de responsabilidad civil a la precisa circunstancia de que los perjuicios se hubieran irrogado por razón del delito.

En el caso del delito fiscal no es aplicable la responsabilidad civil derivada del delito, por ser la deuda preexistente al hecho criminal.

4) Por tanto, la única consecuencia jurídica que produce la comisión del delito del artículo 349 del Código Penal es la pena, ya que, en realidad, la obligación reparatoria tiene por causa la acción u omisión generadora de un ilícito civil que además es delito. El delito es de carácter estrictamente formal y sólo atenta contra el tráfico jurídico fiscal y por tanto carece de contenido patrimonial.

Con esta terminología, sin duda peculiar, lo que se está dando a entender es, de nuevo, que el delito surge del incumplimiento de una obligación previa, la tributaria, que



subsiste pese al delito, por lo que este no supone la pérdida del derecho de crédito de la Administración.

5) La solución económica (es decir, el cobro de la deuda tributaria) está encomendada por el Ordenamiento Jurídico a la propia Administración por la simple razón de la inconveniencia de convertir a los tribunales de lo penal en organismos aptos para la reclamación y efectividad ante los mismos de obligaciones dinerarias que son anteriores a la elusión o falseamiento del deber impositivo.

6) Además, no puede ignorarse que la Hacienda Pública goza de potestad ejecutiva, lo que le permite y a la par le obliga a ejecutar la deuda en cuanto la detecte, con independencia absoluta del tanto de culpa de contenido puramente penal que en su día generó la elusión.

7) Por todo ello, aplicando la doctrina jurisprudencial sentada respecto de los delitos de alzamiento de bienes, cheque en descubierto e impago de pensiones o abandono de familia, debe concluirse que no hay responsabilidad civil *ex delicto* alguna en los casos de delito fiscal, conclusión a la llegan uniformemente todas las sentencias citadas.

Se parte, por tanto, de que la determinación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal es competencia exclusiva y, por tanto, obligación, de la Administración Tributaria, que para la liquidación y el cobro de la misma cuenta con la potestad de autotutela que la caracteriza. el trasfondo de la línea jurisprudencial que comentamos no es sino el reconocimiento de un campo propio al Derecho tributario, diferente del penal, así como el reconocimiento de la existencia y significado de la potestad

de autotutela de la Administración.

Esta línea jurisprudencial claramente parece asentarse en un momento lógico (que no temporal) anterior a los Reales Decretos 2631/85 y 939/86, directamente en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, interpretado dentro del sistema general de la citada ley en cuanto al ejercicio de las potestades administrativas en el cobro de los tributos, suponiendo, en consecuencia, que la Administración debe liquidar y recaudar la cuota tributaria en cuanto la detecta, tanto si se trata de un supuesto de posible delito fiscal como si no es así.

## **2.- La jurisprudencia del Tribunal Supremo. La desaparición de la cuota tributaria y la aparición de la "responsabilidad civil derivada del delito"**

Sin embargo, no fue ésta la opinión del Tribunal Supremo que fue sucesivamente casando las citadas sentencias, pues tanto la doctrina como la práctica jurisprudencial admitieron la posibilidad de una prejudicialidad interna o no devolutiva a resolver por el propio Juez del orden penal.

Si bien la admisión de una prejudicialidad no devolutiva en virtud de la cual los jueces de lo penal pueden entrar a *determinar* la cuota tributaria defraudada, a *los solos efectos de la represión*, no implica necesariamente la pérdida de la competencia de la Administración para determinar y recaudar la cuota tributaria, en el ámbito estrictamente tributario, lo cierto es que la evolución jurisprudencial conectó inexorablemente el concepto de

prejudicialidad no devolutiva con la idea de *responsabilidad civil derivada del delito*, lo que supuso la desaparición de la cuota tributaria en estos casos.

La sentencia que sentó las bases de lo que iba a consolidarse como pronunciamiento jurisprudencial uniforme, fue la de 27 de diciembre de 1990<sup>237</sup>, [RJ 1991, 5209] en el asunto Lola Flores, ponente RUIZ VADILLO, que, en relación con el recurso del Abogado del Estado, en su Fundamento Jurídico Cuarto, da el primer paso fundamental en la jurisprudencia respecto al tema que nos ocupa al señalar:

"[C]onforme a la Ley Orgánica 2/1982 de 29 de abril, la determinación del importe de la cuantía defraudada en los casos de comisión de los delitos a los que este recurso se refiere, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe de la defraudación, si esta existe, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la Ley.

En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada.

Esta búsqueda y la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar, a su través, la realización de la justicia penal material tal y como se concibe en el Ordenamiento Jurídico".

Aunque aún no aparece expresamente planteado el tema de la responsabilidad civil derivada del delito, interesa destacar aquí, como elementos fundamentales de la, por entonces, incipiente línea jurisprudencial, la afirmación de la competencia única y exclusiva de los tribunales de

---

<sup>237</sup> Sobre esta sentencia véase por todos, SUÁEZ GONZÁLEZ, C. y HERRERA MOLINA, P.M., "Delito fiscal y constitución (A propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990)", ob. cit. págs. 739 y ss. En este artículo se realiza un interesante análisis sobre las repercusiones de la jurisprudencia constitucional en temas tributarios.

justicia para la fijación del importe de la cuantía defraudada, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la ley, así como que la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar, a su través, la realización de la justicia penal material.

Ciertamente, como tendremos ocasión de analizar más adelante, de la mera afirmación de una prejudicialidad no devolutiva no se puede pasar a la responsabilidad civil derivada del delito, para acabar concluyendo con una total privación de su competencia a la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal. Pero esto es lo que pasó en esta línea jurisprudencial que se asentó con bastante rapidez en los pronunciamientos ulteriores del Tribunal Supremo.

Entre los pronunciamientos de los primeros tiempos hemos de destacar, sin duda, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1.991 [RJ 1991, 469] que continuando en la misma línea iniciada por el caso Lola Flores dio ya el paso fundamental que ha conducido a la situación presente, al declarar, en resumen, que el delito de defraudación tributaria conlleva la responsabilidad civil y que no puede admitirse que ello no deba ser así por entender que el bien jurídico protegido es el tráfico jurídico-fiscal, como sostiene algún sector de la jurisprudencia menor, dado que esta figura es inexistente desde todo punto de vista, de manera que tampoco es correcto afirmar que la Administración goza de autotutela que le

permite adoptar en vía administrativa las medidas tendentes a lograr la satisfacción de la deuda, pues el importe de ésta última ha de ser fijado en sentencia, con lo que la Hacienda se ve imposibilitada de liquidar y, por lo tanto, de iniciar la vía de apremio.

Especialmente interesantes resultan las siguientes afirmaciones de la misma:

"La condena ha de extenderse a la indemnización de los perjuicios producidos al Estado por tal defraudación con los intereses reclamados, excluyendo de lo que aparece designado como deuda tributaria la sanción correspondiente, ya que se impone con el carácter de pena en la presente resolución, siendo responsable directo el procesado y subsidiario la sociedad en cuyo nombre actuó".

Se observa aquí uno de los efectos más perturbadores del sistema articulado por el Tribunal Supremo y donde más claramente se aprecia, no ya la profunda transformación que sufre la cuota tributaria, sino, directamente, la extinción de la misma, pues la sociedad que era el sujeto pasivo del tributo queda liberada de la cuota tributaria, mientras que el administrador, condenado por delito fiscal, pasa a responder de la denominada *responsabilidad civil derivada del delito*, que sería la cuota tributaria si no fuera porque no lo es, pues si algo caracteriza a la cuota tributaria es la inseparable unidad de su sujeto pasivo y aquí ya vemos que el sujeto pasivo se libera de la obligación tributaria.

También, se ha de destacar la mención que se hace a los componentes de la indemnización, "excluyendo de lo que aparece designado como deuda tributaria la sanción correspondiente". En esta mención se observa de modo paradigmático lo que se podría denominar una *prejudicialidad administrativa de facto*, pues a lo que el Tribunal se refiere es al Acta de Inspección.

No hay que olvidar que los expedientes que en aquella

época llegaban al Tribunal Supremo eran los que se habían tramitado con anterioridad a la reforma de 1985, de manera que se habían extendido las correspondientes Actas de Inspección que concluían, físicamente, con un cajetín en el que se recogía la deuda tributaria, dentro de la que se integraban separadamente, además de la cuota, los intereses de demora y la sanción. A esto es exactamente a lo que se refiere el Tribunal Supremo, sin mayor detenimiento, como un "dato" predeterminado, del que parte para fijar la condena por responsabilidad civil, de la que excluye la sanción<sup>238</sup>.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1991 [RJ 1991, 8964], que revoca una de las ya citadas de la Audiencia Provincial de Barcelona, supuso la culminación de esta línea jurisprudencial al afirmar en su Fundamento de Derecho Quinto, en relación con la responsabilidad civil derivada del delito:

"[T]ambién procede declararla por el delito contra la Hacienda Pública al tratarse de un delito patrimonial, de resultado, que ha perjudicado los intereses del Erario Público en la medida de las cuotas tributarias insatisfechas tal como resultan del proceso penal: La cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijado dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio "non bis in idem", sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único

---

<sup>238</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1.991 (RJ 1991/5210) mantuvo la misma línea en los siguientes términos: "No existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada. Tal fijación corresponde al Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el Juicio oral.

[...]El delito se consumó, como se ha expuesto en el fundamento jurídico tercero, al que se remite, lo que lleva aparejada responsabilidad civil (artículos 19, 101 y 104 del Código Penal), la que corresponde al procesado, Presidente del Consejo de Administración[...]".

título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria".

En esta sentencia ya se cierra el desarrollo de esta línea jurisprudencial, con la declaración de que la cuota tributaria defraudada debe de ser fijada en la sentencia condenatoria dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio "non bis in idem", sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria.

Ya se ha dado el paso fundamental de la prejudicialidad administrativa no devolutiva al desconocimiento de las potestades que son propias de la Administración Tributaria, sustituyendo la cuota tributaria por la *responsabilidad civil derivada del delito* y se observa, con absoluta claridad, como se conecta este paso con el principio *ne bis in idem*, sin mayor fundamentación, por otra parte.

A partir de aquí, el pronunciamiento de esta sentencia se repite, como se puede ver paradigmáticamente, en la Sentencia del Tribunal Supremo del 24 de febrero de 1993, [RJ1993, 1530] que, en consecuencia, es la última que analizamos de esta primera época, y en cuyo Fundamento Jurídico Primero se señala:

"[L]a cuantía de la deuda tributaria, como elemento objetivo del delito que es, debe ser fijada dentro del proceso penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir tal cuantía defraudatoria como responsabilidad civil, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio non bis in idem, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título (judicial) para hacer efectiva la deuda tributaria".

Del análisis de estas sentencias se puede extraer la siguiente línea, opuesta a la antes analizada, la *perdedora*

de la jurisprudencia menor, y definitivamente *ganadora* pues corresponde al Tribunal Supremo:

1) El Delito Fiscal es un delito patrimonial, de naturaleza defraudatoria con sujeto pasivo individualizado: La Hacienda Pública (sentencia Lola Flores).

2) La determinación del importe de la cuantía defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública es competencia única y exclusiva de los tribunales de justicia, que han de fijar el importe de la defraudación mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la ley (Sentencia Lola Flores).

3) La búsqueda e interpretación de la norma integradora de la norma penal en blanco ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar, a su través, la realización de la justicia penal material tal y como se concibe en el Ordenamiento Jurídico.

Se debe destacar que la remisión a los criterios jurídico penales lo es en cuanto a la aplicación del Derecho, mientras que la expresión que después se consolida y se generaliza es la que hace referencia a los criterios jurídico penales de valoración de la prueba. Lo cierto es que, sin perjuicio de que la primera expresión sea más propia de la primera fase y la segunda más típica de la segunda, ambas son, en realidad, sostenidas al mismo tiempo.

En este sentido, lo que se debe señalar es que se aprecia que, aunque se trate de la necesaria aplicación de la normativa tributaria, esta se hace por los tribunales de lo penal, como, por otra parte, no podía ser de otro modo,



con criterios jurídico penales, tanto para la calificación de los hechos y la valoración de la prueba, como en cuanto a los criterios de interpretación del Derecho.

4) El pronunciamiento penal provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título (judicial) para hacer efectiva la deuda tributaria. La culminación de esta línea jurisprudencial con la declaración de que la cuota tributaria defraudada debe de ser fijada en la sentencia condenatoria da el paso fundamental desde la prejudicialidad no devolutiva a la privación a la Administración de las potestades que le son propias, sustituyendo la cuota tributaria por la *responsabilidad civil derivada del delito*, en cuanto esta se declara como un nuevo y único título, judicial, para hacer efectiva la deuda tributaria, es decir, para exigir los impuestos no pagados por el condenado.

Este paso, pese a su radical importancia, no solo no es fundamentado, sino que directamente se conecta con el principio *ne bis in idem*, (sentencias de 3 de diciembre de 1.991 [RJ 1991, 8964] y de 24 de febrero de 1993 [RJ 1993, 1530]), cuando no debería haber ninguna duda sobre el carácter no sancionador de la cuota tributaria y, por tanto, de la irrelevancia de este principio en la argumentación, pues se ha de recordar que se está hablando no de la pena, sino de la cuota tributaria.

### **3.- La reciente Jurisprudencia**

Una vez analizada la jurisprudencia inicial, que consolidó la línea que ha acabado determinando la cuestión de la fijación de la cuota tributaria en los casos de delito

fiscal, no tiene especial interés el análisis de más recientes pronunciamientos jurisdiccionales pues, al haber producido ya sus efectos la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la cuestión de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal no se plantea explícitamente, dándose por saldada.

No obstante, entre las últimas sentencias que se plantean expresamente esta cuestión hay que destacar la 1337/2002, de 26 de octubre [RJ 2002, 10067], ponente SAAVEDRA RUÍZ, en relación con una sentencia condenatoria de la Audiencia Provincial de Valencia que omitió pronunciarse sobre la *indemnización por responsabilidad civil*, por lo que el Abogado del Estado formalizó recurso de casación.

Aunque es relativamente reciente, esta sentencia se encuadra en la línea jurisprudencial tradicional. El Tribunal, siguiendo el razonamiento de la sentencia de 3 de diciembre de 1991 [RJ 1991, 8964], a la que expresamente se remite, declaró que la cuantía defraudada es un elemento objetivo del tipo, que ha de ser fijado por la Jurisdicción Penal en el juicio correspondiente, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, inmune a la contradicción procesal, sino que es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía, pasando por ello a tener la autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior, habida cuenta del principio de preferencia de la Jurisdicción Penal.

Junto a ésta, a fin de ofrecer una visión completa de la situación jurisprudencial presente, debemos recoger

algunas de las sentencias más recientes con pronunciamientos de interés sobre el tema que nos ocupa, sobre todo, porque en éstas se plantea el problema que ha sido el detonante del reciente interés por el tema, cual es el de los efectos de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la cuota tributaria sobre la *responsabilidad civil derivada del delito*. Estas sentencias también contienen pronunciamientos de interés sobre los elementos a tomar en cuenta para fijar la citada *responsabilidad civil*.

En primer lugar, debemos citar la STS 872/2002, de 16 de mayo, [RJ 2002, 6386] ponente, APARICIO CALVO<sup>239</sup>, en la que se aprecia algo que no se apreciaba, al menos no tan claramente, en las anteriores. Si recordamos, anteriormente se hacía a menudo referencia a que la búsqueda e interpretación de la norma integradora de la norma penal en blanco ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales.

Esta mención no es tan frecuente en la reciente jurisprudencia, que se refiere a que el Juez Penal ha de ajustarse a la normativa fiscal, pero que ha de someterse de modo estricto a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que esta se pueda considerar de

---

<sup>239</sup> En su Fundamento Jurídico Cuarto, 3. esta sentencia señala: "La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el artículo 305 CP (antes art. 349 CP/1973), constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo sustantivo, a las reglas del derecho administrativo-fiscal (arts. 3 y 7 LECrim y 10.1 LOPJ), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal [SSTS 274/1996, de 20 de mayo (RJ 1996/3838) y 2486/2001, de 21 de diciembre (RJ 2002/1213)]. Hay que separar nítidamente esos dos aspectos sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo, ha de someterse de modo estricto, como en cualquier otra materia, a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal".

cargo y servir de fundamento a una condena penal. Se ha producido así un casi imperceptible desplazamiento en cuanto que ahora no se resalta la necesidad de aplicar la normativa tributaria con criterios jurídico penales, sino que estos se reconducen a la apreciación de la prueba.

Por último, debemos citar la compleja sentencia 1336/2002, de 15 de julio [RJ2002, 8709], caso KEPRO, ponente ANDRÉS IBAÑEZ, que, en relación con el recurso de KEPRO SA, en su Fundamento Jurídico Quinto, citando la sentencia de 6 de noviembre de 2000 [RJ 2000, 9271], afirma que la determinación de la cuota tributaria defraudada, en cuanto elemento del tipo, constituye una cuestión prejudicial no devolutiva de naturaleza administrativa-tributaria de la que debe conocer el propio órgano jurisdiccional penal, pues, a pesar de su moderno e interesante aspecto y temática, sigue, en punto a la competencia para la fijación de la cuota tributaria, la línea jurisprudencial tradicional. Ahora bien, de esta sentencia deriva una cuestión extremadamente interesante cual es la posibilidad de exigir el pago de deudas tributarias prescritas, mediante la responsabilidad civil derivada del delito, que atrajo la mirada de la doctrina sobre este curioso instituto aplicado al delito fiscal<sup>240</sup>.

---

<sup>240</sup> Ante el Tribunal se había planteado la cuestión de la prescripción de la deuda tributaria y, por tanto, de "la acción para exigir la responsabilidad civil derivada del delito", aunque no se pretendía defender la prescripción del delito, sino la aplicación retroactiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías del contribuyente, que redujo el plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años, lo que suponía la prescripción de la acción administrativa para liquidar, pues el inicio del procedimiento se había producido pasados cuatro años del nacimiento de la obligación tributaria. El argumento central del recurrente era que, de no atenderse sus consideraciones, se impondría una responsabilidad civil que no podría ser satisfecha según

Como características de esta línea jurisprudencial unitaria debemos mencionar también la STS 1337/2002, de 26 de octubre (RJ 2002, 10067), ponente, SAAVEDRA RUIZ<sup>241</sup>, y la 2069/2002 de 5 diciembre, (RJ 2003, 546), ponente COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA. Esta última, en su Fundamento Jurídico Segundo, describe amplia y acertadamente la situación resultante de la actuación jurisdiccional, declarando, sobre

---

las normas tributarias, al corresponder a un ingreso indebido, que debería ser devuelto por la Administración, ante lo cual la sentencia, en su Fundamento Jurídico Segundo, en relación con el recurso de KEPRO SA señaló que "si se parte, como hace el recurrente, de la consideración de que la prescrita sería sólo la acción administrativa en el ámbito tributario, estando subsistente la acción penal al no haber prescrito el delito, de ello sólo podría inferirse la paralización de las actividades propias de la Hacienda Pública en relación con el deudor tributario beneficiado por esa situación. Ahora bien, como es por demás lógico y así lo consagra la jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 3 de diciembre de 1991 y de 24 de febrero de 1993) ello no representa un obstáculo para que, hallándose en curso una causa por delito, se lleve a cabo dentro de ésta la correspondiente investigación a fin de determinar el monto de lo que pudiera haberse defraudado; resultando, en caso de existir prueba de cargo sobre la producción del hecho típico, un título judicial autónomo plenamente eficaz".

En el Fundamento Jurídico Segundo del recurso de KEPRO COSTA BRAVA, SA., en parecidos términos señala la citada sentencia que "lo que se extingue por imperativo del precepto citado [el art. 24 de la Ley 1/1998], pasados cuatro años, es la iniciativa de uno de los sujetos estatales -ciertamente, el principal por razón de especialidad pero no el único- con capacidad legal para reaccionar frente al impago de los impuestos. Lo que hace que, subsistente la acción penal por ese motivo, ésta pueda perfectamente ser ejercitada, por ejemplo, por el Fiscal que disponga de la correspondiente «notitia criminis»". La conclusión de este Fundamento Jurídico es que la prescripción en el ámbito tributario no supone la prescripción penal, ni la imposibilidad de exigir la responsabilidad civil derivada del delito, pues "no hay razón para que la prescripción en el ámbito fiscal, aparte de paralizar la actividad administrativa propia de ese ámbito, haya de significar también necesariamente la inhibición de una iniciativa judicial en marcha, institucionalmente autónoma y que cuente con sus propios recursos investigadores".

<sup>241</sup> Que declara que siendo la cuantía de la cuota defraudada un "elemento objetivo del tipo que como tal habrá de ser fijado por la Jurisdicción Penal en el juicio correspondiente, [...] forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (arts. 109, 110 y 116 CP) la indemnización correspondiente o quantum del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria".

la remisión del expediente a la Jurisdicción Penal:

“Desde ese momento, queda interrumpida la actuación propia de la Administración, y la actuación subsiguiente es responsabilidad de los Tribunales penales. Como consecuencia de ello, la determinación de la deuda no puede ya llevarse a cabo por la Administración mediante la oportuna liquidación, sino que habrá de realizarse en el proceso penal, ajustándose a las reglas tributarias, pero siempre de conformidad con las reglas de valoración de la prueba propias de esta clase de proceso. La eventual existencia de una liquidación ya efectuada formalmente por la Administración tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el Tribunal. La Administración no podrá proceder a exigir el pago del tributo mediante el ejercicio de las facultades de autotutela que le reconoce la Ley, debiendo limitarse a efectuar ante el Tribunal las peticiones que considere pertinentes a su derecho. Y tampoco podrá imponer sanción alguna por la conducta delictiva, pues las que correspondan se impondrán como penas por el Tribunal en la sentencia que en su día se dicte. La Administración solamente podrá reanudar su actuación cuando los hechos no sean considerados como constitutivos de delito, en cuyo caso, «continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados» (art. 77 LGT)”.

También analiza esta sentencia la cuestión de la prescripción de la acción penal en relación con la reducción del plazo de prescripción para liquidar la deuda tributaria, en términos muy parecidos a los del caso KEPRO, si bien presenta ya perfectamente cerrada en su evolución la cuestión que en el caso KEPRO quedó esbozada y resuelta de fondo, pero cuya completa argumentación relativa a la no prescripción penal de una cuota tributaria prescrita, que se exige en cuanto responsabilidad civil derivada del delito, se desarrolla en esta sentencia<sup>242</sup>.

---

<sup>242</sup> También se pueden destacar sobre este tema las sentencias 751/2003, de 28 de noviembre [RJ 2004, 91], y la sentencia 17/2005, de 3 de febrero [RJ 2005, 6665]. Existen otras sentencias de interés en cuanto a la relación entre la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y la prescripción del delito fiscal, así como las incidencias de esta cuestión en punto a la exigencia de la responsabilidad civil derivada del delito en los casos

Si bien esta sentencia se encuadra en la línea jurisprudencial unitaria sobre la responsabilidad civil derivada del delito, apunta ya dudas o, cuando menos, escepticismo, sobre la corrección dogmática de la solución adoptada<sup>243</sup>, pues se menciona que la determinación de la cuota y la sanción, e incluso, *según la corriente mayoritaria*, la indemnización, correspondería a los tribunales de justicia y se reitera que la exigencia de las cuotas defraudadas, en los casos en los que el hecho constituye delito sólo puede hacerse tras su determinación en el proceso penal, "sea cual sea la tesis que se acepte en cuanto a la naturaleza del delito fiscal como delito de resultado y en cuanto a la procedencia de acordar la indemnización correspondiente en la sentencia condenatoria".

---

en que esté prescrita la deuda tributaria. Estas sentencias, sin embargo, no añaden nada fundamental sobre la argumentación desarrollada en las que aquí analizamos, motivo por el que no son objeto de análisis separado. Sobre esta cuestión. Vid. SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Atelier, 2009, Barcelona, págs. 83 y ss.

<sup>243</sup> Como se observa en el Fundamento Jurídico Segundo que declara que "ya con anterioridad a la Ley 1/1998, el régimen de las deudas tributarias superiores a determinadas cantidades (diferentes en atención a las fechas y a la norma penal vigente) difería del correspondiente a las demás, en los casos en los que se apreciara una elusión del pago del tributo, pues en el primer caso la investigación, la determinación de la cuota y la sanción, e incluso, según la corriente mayoritaria, la indemnización, correspondía a los Tribunales de Justicia, mientras que en los demás se dejaban en manos de la Administración, sin perjuicio de los correspondientes recursos en la vía contencioso administrativa.[...] Además, un amplio sector doctrinal y jurisprudencial, como antes ya hemos puesto de relieve, considera el delito fiscal como un delito de resultado. Desde esa perspectiva la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito, como sostiene el recurrente, sino del delito mismo, por lo que se ha afirmado que «forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (artículos 109, 110 y 116 CP) la indemnización correspondiente o «quantum» del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria".

Se observan aquí los primeros ecos en la Jurisprudencia de la reacción de la doctrina científica sobre las condenas al pago de la responsabilidad civil derivada del delito en los casos de deudas tributarias ya prescritas. También ofrece interés esta sentencia en cuanto a la "prejudicialidad administrativa de facto", que ulteriormente será objeto de consideración.

En este análisis jurisprudencial también se debe citar la STS 737/2006, de 20 de junio [RJ 2006, 5183], ponente GRANADOS PÉREZ, especialmente interesante pues apunta con naturalidad la diferencia entre cuota defraudada y cuota tributaria<sup>244</sup>. Con esta sentencia, se da un paso de interés de cara a la solución de la cuestión que analizamos, sin duda debido a que la doctrina empezaba a plantear ya esta diferencia, como habrá ocasión de analizar.

Por último, y para concluir con una sentencia más reciente<sup>245</sup>, se ha de mencionar la STS 827/2006 de 10 julio

---

<sup>244</sup> En el Fundamento de Derecho Undécimo, relativo al "recurso interpuesto por el acusado Carlos" se plantea la cuestión de unos gastos no deducibles que, "aunque sea correcto el criterio del Informe de la Unidad Inspectora en cuanto a la procedencia de aplicar el artículo 16 del Impuesto de Sociedades y reducir en esa medida el importe del gasto deducible, ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del código Penal [...] Subsisten, pues, los tres delitos contra la hacienda Pública, pero han de reducirse las multas que se fijan proporcionalmente en atención a la cuantía defraudada y no a la cuantía impagada y la responsabilidad civil nacida del delito, pues sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos. Queda subsistente la facultad de la Administración Tributaria de fijar y, en su caso, proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda ser procedente en virtud de esas deducciones de gastos que, no siendo delictivas, puedan ser improcedentes y no ajustadas a la legislación tributaria".

<sup>245</sup> Realmente recientes empieza a no haber sentencias del Tribunal Supremo por delito fiscal, pues ya se están juzgando los casos a los que son de aplicación las reformas procesales de 1998 y 2002 que suponen la desaparición de la casación en esta materia.



[RJ 2007, 479], ponente MONTERDE FERRER<sup>246</sup>, que supone una vuelta a la seguridad en la argumentación de la línea jurisprudencial unitaria y se inserta en la línea jurisprudencial más reciente en torno a los intereses, negando la exigencia de los de demora propios de las deudas tributarias y afirmando los legales, en los términos que corresponden a la responsabilidad civil derivada del delito.

Como conclusiones a destacar de los anteriores pronunciamientos jurisdiccionales, hay que mencionar que a partir de la consideración del delito contra la Hacienda Pública como un delito patrimonial se concluye por el Tribunal Supremo:

1) La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el artículo 305 CP constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y resuelve atemperándose en lo sustantivo a las reglas del Derecho administrativo-fiscal, pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios

---

<sup>246</sup> En su Fundamento Jurídico Decimoctavo señala que "la responsabilidad civil ex delicto abarca, art. 109.1 CP vigente, los daños y perjuicios causados por la ejecución del delito. De los referidos preceptos es razonable deducir, que el interés a cuyo pago debe ser condenado el acusado es el legal del dinero no ingresado desde el día que concluyó el plazo de declaración del IRPF, pues éste es el perjuicio adicional causado a la Administración por la ejecución del delito.[...] El «plus» que representa el interés de demora con respecto al interés legal del dinero tiene, como razona el Tribunal de instancia, un carácter sancionatorio, siendo claro que, por exigencia del principio de rango constitucional «non bis in idem», una sanción administrativa no puede superponerse, por el mismo hecho, a la sanción penal impuesta por el orden jurisdiccional competente, lo que resulta aún más evidente en el castigo del delito fiscal puesto que la sanción con que se le conmina en la Ley penal incluye una pena pecuniaria proporcional a la cuantía de la cuota defraudada".

constitucionales del proceso penal.

2) Es la sentencia penal la que condena al pago de la cuota defraudada, en concepto de responsabilidad civil derivada del delito, con autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior, habida cuenta el principio de preferencia de la Jurisdicción Penal, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria, no correspondiendo a la Administración Tributaria la fijación de cuota tributaria alguna, por lo que lo procedente es que en el curso del proceso penal se ejercite por el perjudicado la acción reparadora del daño.

3) La responsabilidad civil *ex delicto* abarca los daños y perjuicios causados por la comisión del delito, que incluyen el interés legal del dinero no ingresado desde el día que concluyó el plazo de declaración, pues éste es el perjuicio adicional causado a la Administración por la ejecución del delito, mientras que el «plus» que representa el interés de demora con respecto al interés legal del dinero tiene carácter sancionatorio, no procediendo, en consecuencia, por exigencias del principio de rango constitucional *ne bis in idem*.

4) La responsabilidad civil derivada del delito no se ve afectada por la prescripción de la potestad de la Administración para liquidar la deuda tributaria, pues constituye un título autónomo, derivado de la sentencia penal, en términos de indemnización por el daño causado por el delito.

6) Se apunta, al final de esta línea evolutiva, y como

un elemento de algún modo extraño a la misma, la posibilidad de que la Administración practique liquidación por la diferencia, cuando sea posible diferenciar, dentro del mismo impuesto y periodo, entre cuota defraudada y cuota tributaria cuyo no ingreso no reúna los caracteres de engaño (o dolo) propios del tipo penal.

Como vemos, se ha mantenido íntegramente la línea jurisprudencial emprendida por la sentencia del caso Lola Flores, de manera que constituye criterio unánime en la Jurisprudencia el considerar que el órgano jurisdiccional penal determina el importe de la cuota defraudada como elemento del tipo (o como cuestión objetiva de punibilidad) en cuanto considera esta determinación como una cuestión prejudicial no devolutiva.

Se puede observar que de los últimos desarrollos resulta un privilegio a los delincuentes fiscales en cuanto estos no han de pagar intereses de demora, sino sólo los legales, a diferencia de cualquier otro contribuyente, incluso aquellos que no han incurrido ni siquiera en simple negligencia, pero que han pagado menos de lo que después se considera debido, como consecuencia, por ejemplo, de una deficiente regulación.

Ahora bien, de esta jurisprudencia resulta también un efecto negativo para los delincuentes fiscales, cual es el mayor plazo de prescripción de su *responsabilidad civil*. Este efecto negativo es, probablemente, la razón de que esta cuestión haya pasado a un primer plano doctrinal tras años de olvido.

En el tenor de las sentencias analizadas se aprecia

que, con el transcurso del tiempo, el papel del principio *ne bis in idem* en la argumentación va casi desapareciendo, a medida que la posición jurisprudencial está más asentada y, también, como eco de la falta de preocupación de los "agentes" de la Administración por este tema, derivado de la desaparición del temor a la separación entre procedimientos tributarios y sancionadores, que ya se había producido.

Al mismo tiempo, asoma en la Jurisprudencia, por primera, vez un discreto escepticismo sobre la solución adoptada, consecuencia de las críticas doctrinales a las sentencias que condenaron al pago, como responsabilidad civil, de deudas tributarias prescritas, y se plantea la posibilidad de una actuación administrativa ulterior de fijación de una cuota tributaria diferente de la defraudada.

Tendremos ocasión de analizar que la calificación de la fijación de la cuota defraudada como cuestión prejudicial no devolutiva no es la correcta calificación que hay que dar a los resultados de esta jurisprudencia y también tendremos ocasión de analizar que el último paso señalado, la posibilidad de liquidación ulterior por parte de la Administración de la parte de cuota no defraudada, permite plantearse la cuestión en otros términos que son los que ya empiezan a sospecharse por la doctrina y que han sido el germen, frustrado, de la reforma de 2010.

## **CAPÍTULO V.- LA EVOLUCIÓN DOCTRINAL SOBRE LA CUESTIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA EN LOS CASOS DE DELITO FISCAL**

El análisis de la evolución doctrinal en relación con la cuestión de la determinación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal es relevante a fin de entender correctamente, en todos sus extremos, el sistema articulado. También nos puede ayudar a entender sus causas, así como las de las críticas que tardíamente empezaron a levantarse contra el mismo. El entendimiento de estas cuestiones ha de ser de utilidad, sin duda, de cara a un planteamiento que permita una mejor solución de los problemas que surgen en torno a esta cuestión.

Con excepción de la primera doctrina que, como veremos, analiza la cuestión "libremente" y, por tanto, con un enfoque adecuado, la evolución doctrinal en esta cuestión, hasta época relativamente reciente, ha estado excesivamente marcada por la jurisprudencia, por lo que se ha planteado la cuestión "prisionera" de la responsabilidad civil derivada del delito. Sólo recientemente se comienza a abordar, directamente, el paralelismo procedimental, que es el auténtico problema, pues la transformación de la cuota tributaria en responsabilidad civil derivada del delito se produce, precisamente, por su ausencia.

### **1.- La primera doctrina sobre el artículo 77.6 LGT**

En 1985, CARRETERO PEREZ, después de destacar que el aspecto más importante de la Ley Orgánica 2/1985 es el de

las relaciones entre los jueces que han de dictar las condenas por delito fiscal y los funcionarios de la Administración que actúan en la fase previa a la judicial, remite el tratamiento de esta cuestión a las reglas generales de prejudicialidad de la LECrim y en concreto al art. 4 de la misma, considerando que la denuncia del delito contra la Hacienda Pública no impide girar la liquidación correspondiente, pues el art. 77.6 LGT resuelve el problema del *ne bis in idem*, lo que supone que la ejecutividad del acto administrativo no se paraliza por el proceso penal, pues el principio de legalidad que inspira la actuación administrativa significa que la práctica de la liquidación no es facultativa sino obligatoria<sup>247</sup>.

En la misma línea ENRIQUEZ SANCHO, R., en relación con los problemas del principio *ne bis in idem* y la prejudicialidad tributaria en el delito fiscal, señala que el art. 77.6 LGT impone a la Administración la abstención en el procedimiento sancionador y la remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción Penal, pero que no impide que la Administración pueda girar la liquidación tributaria que sea procedente con independencia del desarrollo del proceso penal.

A ello no se opone, en su opinión, el art. 114 de la LECrim, que impide que sobre un hecho que pueda ser considerado delictivo pueda seguirse pleito civil, que deberá suspenderse si se hubiera entablado, hasta que recaiga sentencia firme en la causa penal, pues considera

---

<sup>247</sup> Cfr. CARRETERO PEREZ, A., "El sentido actual del los Delitos contra la Hacienda Pública", Crónica Tributaria n. 53, 1985, págs. 59 y ss. Carretero Pérez era Magistrado.

que el mismo no es aplicable, al referirse a la acción civil, siendo muy discutible que el crédito del Estado a la percepción del tributo pueda someterse a los preceptos de la LECrim sobre este tipo de acciones, pues las normas de esta ley están pensadas para una acción que de no ejercitarse en vía penal habría de serlo en la civil, pero no afectan a la Administración Tributaria, porque esta dispone de procedimientos privilegiados para el cobro de los tributos y se encuentra beneficiada por el principio de presunción de legalidad de sus actos.

Pese a que, en su opinión, el perjuicio que el delito supone para la Hacienda Pública encaja dentro del concepto de responsabilidad civil derivada del delito que ofrecen los artículos 101 y ss. del CP, la iniciación de un proceso penal no debe interferir las potestades de autotutela administrativa referidas a la determinación del crédito tributario y a su realización sobre el patrimonio del obligado, lo que no excluye la posibilidad que tiene la Administración de ejercitar, junto a la acción penal, la civil, para exigir dicho crédito como responsabilidad civil derivada del delito, que quedaría excluida si la Administración, en uso de sus potestades, gira la correspondiente liquidación con independencia del desarrollo del proceso penal.

En el caso de que se haya practicado la liquidación antes de la actuación judicial, tras la sentencia penal que fije unos hechos diferentes, no hay procedimientos para reformar la citada liquidación, mientras que según el principio *ne bis in idem*, esa posible contradicción en los

hechos es inaceptable, y parece, en su opinión, que han de prevalecer los fijados por el Tribunal, apuntando diversas posibilidades de revisión de la citada liquidación.

Por otra parte, apunta que la prejudicialidad devolutiva o excluyente del art. 4 LECrim continúa siendo aplicable pues, siempre que el acusado defienda la legalidad de su actuación fiscal, tal cuestión será determinante de la culpabilidad o inocencia, por lo que el Tribunal, de acuerdo con el citado precepto, debería suspender el procedimiento hasta que se resuelva la cuestión por el Tribunal Económico-Administrativo.

También señala este autor que, si en el procedimiento tributario no se alcanza una resolución de fondo, es decir, no se practica una liquidación, el tema prejudicial tributario tendría que resolverse por el Tribunal Penal, en cuyo caso se plantea el problema de qué valor tiene la sentencia penal en el ámbito tributario, tanto respecto a la liquidación, como respecto al procedimiento sancionador, afirmando que respecto a la liquidación no tendría ningún valor, y, en relación con la expresión de la LGT de que el expediente continuará "en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados", manifiesta que la decisión respecto de la procedencia o improcedencia de satisfacer un tributo no corresponde a las declaraciones de hechos probados de la sentencia sino a su fundamentación jurídica, destacando, en relación con el principio *ne bis in idem*, que el efecto de la cosa juzgada se extiende solo a los hechos probados pero no a las argumentaciones jurídicas, de las que puede discrepar la Administración.



Por último, y en relación con el principio *ne bis in idem*, destaca este autor que la remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción Penal y la abstención de la Administración en cuanto al procedimiento sancionador y de liquidación salva los problemas derivados de este principio al eliminar la posibilidad de colisión entre los ámbitos administrativo y penal, pero como contrapartida dilata la efectividad del crédito tributario hasta la terminación del proceso penal<sup>248</sup>.

Por el contrario, y muy parco en el tratamiento de esta cuestión, MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ se limita a considerar que el perjuicio sufrido por la Hacienda Pública es una responsabilidad civil derivada del delito, y que existe una prejudicialidad penal, si bien acepta también la posibilidad del planteamiento, en el seno del proceso penal, de una cuestión prejudicial devolutiva en los términos del art. 4 LECrim, lo que supondría la necesidad de esperar hasta que se dictara sentencia por la Jurisdicción Contencioso Administrativa<sup>249</sup>.

También plantea la posibilidad de la prejudicialidad devolutiva RUIZ Y GOMEZ DE BONILLA, pese a la pretensión de la nueva legislación de acabar con la prejudicialidad

---

<sup>248</sup> Cfr. ENRÍQUEZ SANCHO, R., "Consideraciones sobre el Delito Fiscal", Crónica Tributaria n.53, 1985, págs. 65 y ss. También Enríquez Sancho era Magistrado. Existen otros autores que también se pronunciaron en los primeros momentos a favor de la posibilidad de que la Administración procediese a la practica de la correspondiente liquidación, en base al tenor literal del art. 77.6 LGT, como, por ejemplo, GARCIA ASENSIO, IBARRA IRAGÜEN, SERRANO GUTIERREZ y BERMEJO RAMOS Cfr. GARCIA ASENSIO, S./IBARRA IRAGÜEN, J./SERRANO GUTIERREZ, A./ BERMEJO RAMOS, J., "La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública", Crónica Tributaria n.53, 1985, pág. 105. Estos autores eran Inspectores de Hacienda.

<sup>249</sup> Cfr. MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J.M., "Los Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español", Crónica Tributaria n.53, 1985, págs. 179 y 181. Este autor era Magistrado.

tributaria, debiéndose destacar la afirmación de este autor de que el hecho de que el Juez deba hacer uso de la legislación tributaria, no "supone una intromisión en el campo reservado a aquella [la Administración], lo que solo ocurriría, y no se trata de eso, si se arrogase la facultad de practicar formalmente el acto administrativo de liquidación"<sup>250</sup>.

Esto es, sin embargo, lo que acabó pasando, pues, sin perjuicio de que lo que dictan los tribunales no son actos administrativos, sino sentencias, lo cierto es que en la situación presente son los jueces y tribunales de lo penal quienes determinan la cuota tributaria en concepto de responsabilidad civil derivada del delito.

## **2.- Las escasas aportaciones doctrinales antes de la Ley 1/1998**

Después de estos primeros análisis de la cuestión llama la atención en la bibliografía sobre ilícitos tributarios que, con carácter general, los comentarios en torno al artículo 77.6 de la LGT de 1963<sup>251</sup>, antecedente del

---

<sup>250</sup> Cfr. RUIZ Y GOMEZ DE BONILLA, E., "Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo art. 349 CP y de sus antecedentes", *Crónica Tributaria* n.53, 1985, pág. 296. También este autor era Magistrado. También se plantea la cuestión en términos de prejudicialidad tributaria, NOREÑA SALTO, J.R., en "La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos", *Crónica Tributaria* n.53, 1985, págs. 239 y ss. Este autor era Fiscal.

<sup>251</sup> Vid. VV.AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991. También, PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996. Incluso PEREZ ROYO, se limita a destacar que la suspensión del procedimiento administrativo afecta no solamente al expediente sancionador sino también al de liquidación, lo que califica de consecuencia lógica de los principios del proceso criminal, de manera que considera coherente la solución del RD 2631/1985, a pesar de que hace notar que éste va más allá de lo que dice la LGT, que trata únicamente las relaciones

artículo 180.1 de la vigente, se limitan a exponer asépticamente la regla de paralización del procedimiento, en términos que inducen a pensar que ésta es la solución evidente, sin el menor atisbo de crítica. Su lectura produce la impresión de que durante más de una década, la fundamental, por otra parte, la actitud de la doctrina ante el problema que se estaba gestando fue de desconocimiento del problema. Lo mismo cabe afirmar, en general, de los comentarios al vigente artículo 180.1 de la LGT.

Así, como señaló en 2001 COLOMA CHICOT, "los estudios que se han llevado a cabo son pocos, relativamente breves, o tratan la materia de un modo marginal al estudiar el delito fiscal en general u otros delitos"<sup>252</sup>.

Este autor ofrece un resumen sobre los autores que se ocuparon del tema durante este tiempo, mencionando, entre los mismos, a QUEROL GARCIA y destacando que ésta, en 1987, de un modo aséptico, señaló que la responsabilidad civil en el delito fiscal va unida al ilícito, sin ninguna especialidad relativa a la normativa que rige esta materia en nuestro Ordenamiento Jurídico, pero que también era posible la liquidación, una vez concluido el proceso penal, siempre que la Administración Tributaria no se constituyera como parte perjudicada en el proceso penal.

COLOMA CHICOT también cita a APARICIO PEREZ, que dedica a esta cuestión un completo capítulo de su libro *El delito*

---

entre proceso penal y expediente sancionador, pero sin pasar a las relaciones entre el dicho proceso penal y el procedimiento de liquidación. Cfr. PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 417.

<sup>252</sup> Cfr. COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, pág. 57.

*fiscal a través de la Jurisprudencia*, respecto del cual señala que "a pesar de que se realiza una rigurosa recopilación de jurisprudencia, no se desprende un análisis crítico o dogmático de la solución de nuestro Alto Tribunal, por lo que la citada posición parece aceptarse como buena sin más"<sup>253</sup>. También recuerda COLOMA CHICOT que este autor, en un artículo ulterior, aboga por la admisión de la responsabilidad civil a pesar de que estrictamente no es consecuencia del hecho criminal<sup>254</sup>.

En el resumen de la doctrina de los primeros tiempos sobre esta cuestión no omite COLOMA CHICOT las escasas voces discrepantes, señalando como tales las posturas de AGULLÓ AGÜERO y de FERNANDEZ OUBIÑA<sup>255</sup>.

---

<sup>253</sup> Ibidem, págs. 57-61. QUEROL GARCÍA Y APARICIO PEREZ son Inspectores de Hacienda y COLOMA CHICOT Fiscal. Cita este autor, en concreto, la obra de QUEROL GARCIA, M. T., "Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública", Carta Tributaria, (Monografías), n. 56, 1987.

<sup>254</sup> Se refiere al artículo de APARICIO PEREZ, A., "La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública", Revista Información fiscal, Lex Nova, enero-febrero de 2000. También cita este autor a JORDANA DE POZAS, L., "Los delitos contra la Hacienda Pública", Plan de Formación de Jueces sobre la nueva delincuencia, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993, sobre el que destaca que, en 1993, se mostraba abiertamente partidario de la configuración de la deuda tributaria como responsabilidad civil derivada del delito. Jordana de Pozas era, a la sazón, "el Fiscal del delito fiscal" Sobre PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A., en *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 232, COLOMA CHICOT destaca que en 1995, hicieron referencia al tema efectuando una somera descripción, en el sentido de que la jurisprudencia ha venido estableciendo que la deuda tributaria se hará efectiva en la propia ejecución de sentencia, como responsabilidad civil derivada del delito, limitándose a señalar que no obstante existen autores que han sostenido que la deuda tributaria no nace del delito sino del hecho imponible.

<sup>255</sup> Vid. COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, ob. cit., págs. 57-61. Sobre FERNANDEZ OUBIÑA, señala COLOMA CHICOT, que destacó, en 1995, la falta de relación causal entre delito y daño, afirmando la posibilidad de que la Administración pudiera acudir, contemporáneamente a la tramitación de diligencias penales, a la vía de apremio "renunciando a obtener satisfacción económica por la vía penal". Cita el autor a FERNÁNDEZ OUBIÑA, A., "La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública", *Crónica Tributaria*, n. 75/1995. Este autor, en su condición de Magistrado, fue el ponente de algunas de las sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona más

Efectivamente, se puede señalar que la primera en abordar la cuestión fue AGULLÓ AGÜERO quién, en 1984, es decir, antes de la reforma de 1985, analizando la cuestión de la responsabilidad civil en los delitos e infracciones de contrabando, defendió que a diferencia del delito de contrabando, en el que al no realizarse el hecho imponible por impedirlo la acción delictiva, la obligación tributaria *stricto sensu* no nace, de ahí que en el mismo tenga sentido la responsabilidad civil, en el delito fiscal, al configurarse éste como un incumplimiento cualificado de la obligación tributaria, la Administración conserva su crédito, que está obligada a ejecutar en vía de apremio sin acudir a los Tribunales, de manera que la cuota eludida no puede integrarse en el concepto de responsabilidad civil derivada del delito<sup>256</sup>.

La conclusión que COLOMA CHICOT extrae del resumen que hace de la doctrina sobre el tema es que "ante una situación en la que la legislación no aclara de modo expreso el problema que nos hemos planteado, la jurisprudencia, si bien

---

características sobre el tema, encuadradas en la que hemos denominado la línea perdedora. Su tesis central es que la responsabilidad civil exige como elemento estructural una relación de causalidad entre la conducta delictiva y el daño, que no existe en el delito fiscal, en el que la deuda tributaria es anterior al delito y no aparece causada por este. Cfr. FERNÁNDEZ OUBIÑA, A., "La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública", ob. cit. pág 14.

<sup>256</sup> Cita el autor a AGULLÓ AGÜERO, A., *Comentarios a la Legislación Penal, Delitos e infracciones en materia de contrabando*, Edersa, Madrid, 1984, pág. 380. En el mismo sentido que AGULLÓ AGÜERO, y en el contexto de la legislación de contrabando, MUÑOZ MERINO también apuntó tempranamente que "[l]a cuantía debida a la Hacienda Pública por un tributo devengado y no cobrado, nunca podrá tener la consideración de responsabilidad civil, sino que es un crédito tributario, nacido por el incumplimiento de una obligación, y no por la producción de un daño". Vid. MUÑOZ MERINO, A., "Las infracciones administrativas de contrabando y la aplicación de los principios inspiradores del ordenamiento penal", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1138-1139.

en un primer momento oscilaba, ha optado por la vía más práctica, aunque, eso sí, limitando al mínimo las explicaciones. La doctrina por el contrario se encuentra dividida entre los partidarios y los detractores de considerar la cuota tributaria como responsabilidad civil”<sup>257</sup>.

Poco más hay que destacar en cuanto a las posiciones doctrinales de esta época, caracterizada por la indiferencia doctrinal, que contrasta con el interés de ciertos sectores doctrinales encuadrados dentro de la Administración Tributaria y del Ministerio Fiscal lo que, unido a que los primeros impulsos del sistema fueron reglamentarios, y a que la jurisprudencia fue impulsada por peticiones de condena a la responsabilidad civil derivada del delito por parte de la Abogacía del Estado y del Ministerio Fiscal, puede ofrecer una idea sobre su origen.

Así, a favor de la paralización del procedimiento administrativo se pronunció APARICIO PEREZ, cuya posición fue más decidida de lo que parece considerar COLOMA CHICOT, pues llegó incluso a señalar la incompatibilidad con el artículo 10 de la LOPJ de la continuación del procedimiento de liquidación, que el tenor literal del artículo 77.6 LGT resultante de la Ley 10/1985, permitía<sup>258</sup>.

---

<sup>257</sup> División doctrinal que, antes de la Ley 1/1998, no es tal, pues, excluyendo la primerísima doctrina, como se puede observar de las páginas que preceden, y de la propia exposición de COLOMA CHICOT, apenas se alzaron voces discrepantes sobre el desarrollo del problema. Cfr. COLOMA CHICOT, J.A., ob. cit., pág. 61. También cita este autor a SIMON ACOSTA Y A CHICO DE LA CAMARA, que serán objeto de análisis ulterior, pues a partir de 1998, con la Ley 1/1998, surgen algunos hechos nuevos que explican que la doctrina comience a abordar críticamente esta cuestión.

<sup>258</sup> Cfr. APARICIO PEREZ, J., “El delito fiscal”, en Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica, Ed. Lex Nova, Valladolid,

Por otra parte, y por lo que respecta a la afirmación sobre la posición neutral de QUEROL GARCIA, en la obra mencionada por COLOMA CHICOT, efectivamente, la exposición de la autora tiene un tono aséptico, pero es importante tener en cuenta que ésta no sólo no se cuestiona la aplicación de la figura de la responsabilidad civil derivada del delito, sino que, tras un análisis de las cuestiones prejudiciales en nuestro Derecho, señala que sería deseable la no intervención de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en la resolución de las cuestiones prejudiciales en este campo, que, a su juicio, deben ser resueltas por los órganos penales<sup>259</sup>.

Se trata de la primera cuestión fundamental que todavía no prejuzga sobre las siguientes, pero a continuación, la autora realiza un análisis de la responsabilidad civil derivada del delito, para, sin solución de continuidad, señalar que "[s]e trata de determinar si la Hacienda Pública goza de un procedimiento especial para resarcirse del perjuicio sufrido o si por el contrario queda sujeta a las normas y principios de la responsabilidad civil anteriormente reseñados". La respuesta de la autora es:

"Parece que la regulación de los delitos contra la hacienda Pública establece una forma específica de exigir la

---

1991, pág. 378. También señaló este autor que, dado que la recepción del principio ne bis in idem en su vertiente procesal ha dado lugar a la paralización del procedimiento de liquidación, a falta de cuota liquidada, se hace precisa la responsabilidad civil, a fin de que el juez pueda adoptar medidas cautelares. Vid. APARICIO PÉREZ, J., "La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio", Impuestos, n. 11, 1990, págs. 21-22.

<sup>259</sup> Cfr. QUEROL GARCIA, M. T., "Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública", ob. cit., pág. 5.

indemnización de los daños y perjuicios ocasionados, cual es la liquidación tributaria procedente en la que además se incluyen los correspondientes intereses de demora. Liquidación que, como es obvio, es incompatible con el ejercicio de la acción de responsabilidad civil.

Dos son las posturas que se pueden mantener al respecto, o afirmar la posible existencia de una pieza separada de responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública, lo que chocaría con los artículos 66 del R.D. 939/85 y 10.4 del R.D. 2631/85, o realizar la afirmación contraria que mantendría el sentido de las normas reseñadas, pero que podría vulnerar los principios generales del Derecho Penal al no existir regulación expresa”<sup>260</sup>.

Recordemos que los preceptos citados preveían la paralización de las actuaciones administrativas y la práctica de la liquidación por la Administración tras la sentencia penal. Qué duda cabe que en la confrontación de estos modestos preceptos con los principios generales del Derecho Penal, al parecer a favor de la responsabilidad civil, los citados principios y la citada responsabilidad civil acabarían imponiéndose. Aquí ya se ha dado el paso fundamental y nos encontramos con el perceptible olvido de las potestades administrativas que es, quizá, la característica más llamativa del sistema.

En una obra posterior se plantea esta autora la cuestión:

“¿Puede generarse responsabilidad civil de un proceso penal por cualquiera de los delitos que configuran el título VI del libro II del Código Penal, «Delitos contra la Hacienda Pública» y que viene constituido por los artículos 349, 350 y 350 bis?”. Y también aquí concluye: “No existe esa diferenciación [se refiere a la diferencia entre perjudicado y sujeto pasivo del delito u ofendido] en los supuestos de los delitos recogidos en los artículos 349, 350 y 350 bis, en los que el sujeto pasivo, es decir, la Hacienda estatal, autonómica o local, ostenta también la cualidad de perjudicado a efectos de la posible responsabilidad civil. La acción civil derivada de un delito o falta está sujeta a unos principios básicos en su tramitación que si bien en algún caso son comunes con los que rigen el proceso penal, también puede gozar de un régimen especial, en cuanto que engendra el derecho a reclamar un bien económico pero en todo caso sujeto a las normas extintivas de las demás

---

<sup>260</sup> Ibidem, pág.10.



obligaciones civiles; su ejercicio ante los Tribunales es libre, dependiendo únicamente de la voluntad de su titular; puede renunciarse sin ninguna limitación; y por último puede ser objeto de transacción, pero con carácter independiente de la acción penal"<sup>261</sup>.

En definitiva, en la respuesta que da la autora a la cuestión que se plantea ya se acaba de cerrar el elemento central del sistema, consistente en la sustitución de la cuota tributaria por la responsabilidad civil derivada del delito, que deja a la Administración Tributaria en la situación de cualquier perjudicado por otro delito. Y todo ello, al igual que los demás autores defensores del sistema, y que la Jurisprudencia, sin mayor esfuerzo argumental diferente a la referencia al principio *ne bis in idem*, o a los principios generales del Derecho penal<sup>262</sup>.

En este tiempo también hay que citar a HERNANDEZ MARTIN, que abordó de un modo bastante completo el tema de los aspectos procesales en los delitos contra la Hacienda Pública, destacando el carácter especialmente problemático del delito fiscal como consecuencia del difícil ensamblaje de dos sectores distintos del Ordenamiento Jurídico, como son el tributario y el penal<sup>263</sup>.

Aunque este autor no entra en detalle en el tema de la responsabilidad civil derivada del delito, que en la época de publicación de su artículo aún no se había desarrollado en toda su crudeza, en relación con el principio *ne bis in*

---

<sup>261</sup> Vid. QUEROL GARCÍA, M.T., *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Deusto, Bilbao, 1991, págs. 217-218. A continuación la autora entra en el análisis de las características del instituto de la responsabilidad civil en general.

<sup>262</sup> También hay que señalar que otro defensor del sistema fue, sin duda, BERMEJO RAMOS, J.. Vid. "El delito fiscal: aspectos procedimentales", *Tribuna Fiscal*, n. 4/1991, págs. 64-65. Durante años fue el Jefe de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal en lo que a partir de 1992 es la Agencia Tributaria.

<sup>263</sup> HERNÁNDEZ MARTÍN, V., "Problemas procesales del Delito contra la Hacienda Pública", *Crónica Tributaria*, n. 60/1989, págs. 91 y ss. Este autor era, a la sazón, Abogado del Estado.

*idem* distingue claramente entre dos aspectos, la sanción y la liquidación, concluyendo que la dicción del artículo 77.6 no puede suponer que para la liquidación la Administración no pueda partir de otros hechos distintos, no incompatibles con los declarados probados, ni que si ante la Jurisdicción Penal no se logró probar nada en los rigurosos términos exigibles a la prueba penal, la Administración deba olvidar el asunto, sino que, como cualquiera que ejercita acciones civiles en vía penal, tiene un amplio margen ulterior ante el Tribunal que específicamente conoce esa vía "civil", que en este caso es la Sala correspondiente de lo Contencioso-Administrativo<sup>264</sup>.

Se trata, como se ve, de una temprana defensa de la posibilidad de diferenciar entre cuota defraudada y cuota tributaria si bien, por lo demás, se prescinde de cualquier otra consideración en este punto, salvo que, citando a CARRETERO PEREZ y a ENRÍQUEZ SANCHO, concluye que es posible defender que el ejercicio de la acción penal y la civil no implica que la Administración pierda todas sus potestades.

Por el contrario, las conservará para el aseguramiento de la deuda tributaria, y para la cobranza de la misma, una vez firme la condena penal, dado que el crédito tributario no cambia su naturaleza, y sigue siendo un crédito público, con todas las consecuencias, pues lo contrario sería tratar mejor al delincuente fiscal que a cualquier otro deudor tributario, y el proceso penal en ningún caso puede implicar ventajas desde el punto de vista del pago de la deuda tributaria "o de lo contrario pronto se comprobaría que en

---

<sup>264</sup>Ibidem, pág. 100.

determinados niveles "interesa" delinquir"<sup>265</sup>.

Esta mención fue premonitoria, como se desprende del Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal. En mérito de este autor hay que destacar su defensa de una posible cuota tributaria, diferente de la cuota defraudada, a fijar, en su caso, tras la sentencia penal. Posición que sólo después de una década se vuelve a recuperar.

También hay que destacar la opinión de SUÁREZ GONZÁLEZ que, desde el campo penal, fue bastante avanzado y, en el comentario que hace al artículo 305 del nuevo Código Penal<sup>266</sup>, menciona la jurisprudencia contradictoria señalando que "varios son los argumentos que inducen a pensar que no compete al tribunal penal declarar la responsabilidad civil tratándose de un delito de defraudación tributaria"<sup>267</sup>.

A continuación cita este autor la característica expresión contenida en las sentencias de la que hemos denominado *línea perdedora* "la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal", así como la posibilidad de concurrencia de dolo con negligencia, lo que impediría la coincidencia de la cuota tributaria con la responsabilidad civil por el delito de fraude a la Hacienda Pública.

Por último, señala SUÁREZ GONZÁLEZ que el sentido del artículo 10 del Real Decreto 2631/1985 apunta a que, tras la sentencia, la Administración puede liquidar "en base a los hechos declarados probados por la sentencia" de manera que,

---

<sup>265</sup> Ibidem, pág. 107.

<sup>266</sup> Cfr. SUÁREZ GONZÁLEZ, C., VV.AA, dir. RODRIGUEZ MOURULLO, G., *Comentarios al Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, págs. 870 y ss.

<sup>267</sup> Ibidem, pág. 879.

a su juicio, puede haber ocasiones en que la sentencia no impida el que la liquidación resultante difiera de la cantidad que el juzgador ha considerado defraudada, liquidación que será recurrible, pero no en cuanto a los hechos declarados probados.

Su conclusión sobre la expresión más característica de la que hemos denominado línea *jurisprudencial ganadora* (la sentencia penal como único título para hacer efectiva la deuda defraudada), es que, "en la medida en que la cantidad adeudada difiera de la defraudada, el pronunciamiento judicial no podrá surtir ese efecto"<sup>268</sup>.

Por último, hemos de mencionar a RANCAÑO MARTÍN, M. A., que destaca la posibilidad de que la Administración continúe el procedimiento de liquidación y parece ser favorable a una prejudicialidad tributaria, a pesar de lo cual considera que la liquidación de la Administración no vincularía al Juez penal, concluyendo que la no paralización del procedimiento de liquidación presenta un serio inconveniente cual es la posibilidad de juicios divergentes<sup>269</sup>.

### **3.- Las causas de la aparición del tardío interés**

La Ley 1/1998, que estableció la separación de procedimientos, sancionador y de liquidación, y redujo a cuatro años el plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la cuota tributaria, mientras que el plazo de prescripción que del Código Penal resultaba para el delito fiscal era de cinco años produjo efectos

---

<sup>268</sup> Ibidem. pág. 880.

<sup>269</sup> Vid. RANCAÑO MARTÍN, M. A., *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 187 y ss.

inesperados en relación con la cuestión que venimos analizando, que despertaron el interés doctrinal. Por otra parte, en el entorno de la Administración ya se empiezan a levantar voces señalando problemas importantes y apuntando posibles y necesarias reformas<sup>270</sup>.

Aunque el desarrollo del sistema que analizamos se caracterizó por la escasa preocupación que suscitó en la doctrina durante años, a partir de la Ley 1/1998 se despierta el interés, tanto dentro de la Administración como en los distintos sectores doctrinales, por lo que conviene preguntarse por la razón que después de una larga década de silencio ha producido un tan repentino como apasionado interés por el tema. La respuesta a esta cuestión no puede ser más simple: ahora hay interés por el tema porque ahora hay "interés". Y esta afirmación no ha de entenderse como una tautología, porque, si bien el primer interés puede conceptuarse de doctrinal, el segundo es, como veremos a lo largo de estas páginas, mucho más pragmático.

Si recordamos la historia, la articulación del sistema vigente estuvo impulsada, además de por un entendimiento muy concreto y, como veremos, equivocado, del principio *ne bis in idem*, por razones prácticas que, en realidad, partían ya de la inexistencia de liquidación administrativa en los casos de delito fiscal, con lo que se basaban sobre una petición de principio. Se paralizaba el procedimiento de liquidación para que el Juez fijara la cuota en el juicio

---

<sup>270</sup> Muestra de ello son, sin duda el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal y el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, ambos de patrocinio oficial.

oral, y éste la tenía que fijar en el juicio oral porque no había previa liquidación administrativa.

En realidad, detrás del conglomerado de confusas razones teóricas en torno al principio *ne bis in idem* para paralizar el procedimiento administrativo de liquidación, y, una vez decidida dicha paralización, de aún más confusas razones pragmáticas en torno a la fijación de la responsabilidad civil derivada del delito, lo único que estaba claro era el interés de la Administración en huir del problema de la separación entre procedimientos penal y tributario.

Lo que ha pasado entre tanto es que se ha impuesto la separación de procedimientos, con lo que la razón fundamental del interés de la Administración ha desaparecido. Junto a esto, el tiempo ha puesto las cosas en su sitio en términos de rapidez y eficacia recaudatoria de la Jurisdicción Penal. Por otra parte, la "recaudación" por delito fiscal no integraba las estadísticas de la Agencia Tributaria, sino las del Ministerio de Justicia, pues en las cuentas de éste, y no en las de aquella, se ingresaban las multas y la responsabilidad civil derivada del delito, es decir, lo que, en otro caso, sería la cuota tributaria.

De esta manera, lo que tendría que ser el objetivo fundamental en una organización en la que los objetivos cuantitativos constituyen el criterio más claro de "funcionamiento", no puede formar propiamente parte del sistema de cuantificación de objetivos referidos a la "cuota recaudada". Esta es la explicación de la Disposición Adicional Décima de la LGT vigente y de la interpretación en

términos recaudatorios del apartado 5 añadido al artículo 305 CP por la Ley orgánica 5/2010.

Pero este reciente interés, como no, legítimo<sup>271</sup>, de la Administración Tributaria, no explica el interés de la doctrina; de ahí, que quepa preguntarse por la razón de este cambio tan radical, y, por supuesto, también legítimo, en el interés de ésta. La respuesta a esta cuestión no es excesivamente complicada.

La primera razón surgió en torno a la condena que se impuso a los administradores de las sociedades incurso en delito fiscal, no ya a la pena, sino a la responsabilidad civil derivada del delito, es decir, a la cuota tributaria que, en principio, no les correspondía, pues se trataba de impuestos de las sociedades que administraban.

La segunda y definitiva razón apareció con ocasión de la reducción del plazo de prescripción de las deudas tributarias, producida por la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, de la que surgió una diferencia entre el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación de la deuda tributaria, que quedó fijado en cuatro años, y el plazo de prescripción del delito fiscal que continuó fijado en cinco.

Así, podemos concluir, que la razón principal de que repentinamente la doctrina se haya sensibilizado con un problema que no le había preocupado durante años, de manera

---

<sup>271</sup> Pues no hay que olvidar que ahora, como antes, la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (art. 103 CE). Tampoco se debe olvidar que el interés doctrinal es un interés científico.

que sólo a partir de la Ley 1/1998 se plantea la incoherencia del sistema, es que ahora, a raíz de la diferencia antes apuntada, se han producido condenas por delito fiscal en relación con deudas que administrativamente estarían prescritas. Condenas, pues, que llevan aparejada una *responsabilidad civil derivada del delito*, que supone el pago, a veces por quien no es sujeto pasivo, de "cuotas tributarias" prescritas.

El que esta sea la razón fundamental del interés de la doctrina es lo que explica que la misma se haya centrado preferentemente en la cuestión de la responsabilidad civil derivada del delito y que sea fundamentalmente al hilo de los problemas de prescripción, que se afirme por la doctrina que la denominada *responsabilidad civil* surge, en el caso del delito fiscal, no del delito, sino de la ley tributaria y de la realización del hecho imponible, es decir, que no es obligación *ex damno*, sino *ex lege*<sup>272</sup>. Lo que explica también el menor interés por la causa del problema que es la negación del paralelismo procedimental.

#### **4.- Las primeras críticas doctrinales a la responsabilidad civil derivada del delito tras la Ley 1/1998**

Entre las primeras muestras del renovado interés por el tema hay que mencionar a SIMON ACOSTA, que en 1998, se plantea directamente la cuestión de quién debe determinar la cuantía defraudada, y dedica un capítulo de su obra, *El*

---

<sup>272</sup> Vid. en este sentido, SILVA SANCHEZ, J.M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Ed. Atelier, Barcelona, 2005, pág. 138. También RODRÍGUEZ RAMOS, L., en "La prescripción del delito fiscal (perspectiva desde la secundariedad del derecho penal tributario", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 470, enero de 2001, pág. 3.



*delito de defraudación tributaria*, a "la responsabilidad civil", señalando que la tesis dominante es susceptible de serias críticas, pues la Administración está suficientemente dotada de instrumentos jurídicos para hacer efectiva la deuda y sus potestades tributarias son, por principio, indisponibles. Además, a su juicio, la solución a que ha llegado la Jurisprudencia supone a veces una inexcusable vulneración del principio de capacidad económica<sup>273</sup>.

Sostiene, en consecuencia, que la Administración puede, y debe, ejecutar la deuda tributaria al margen del proceso penal, no pudiendo, mediante su conducta pasiva, ceder sus facultades al Juez Penal, pues no goza de la disponibilidad de sus créditos, sino que está obligada a ejercer sus potestades para determinar y exigir el crédito tributario.

Destaca también este autor la posibilidad de que la deuda tributaria determinada por la Administración sea distinta de la cuantía que el Juez Penal estime defraudada, pues los principios y normas que rigen la prueba en el Derecho tributario y en Derecho penal no son los mismos.

Por último menciona un "argumento de enorme peso en contra de la conversión de la deuda tributaria en una indemnización de daños: el responsable del delito no coincide necesariamente con el sujeto obligado por el Derecho tributario. La indemnización pesa sobre el responsable del delito. La deuda tributaria sobre el contribuyente, sobre la persona titular de la capacidad económica en la que se funda la propia existencia de la

---

<sup>273</sup> Vid. SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n. 8, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 70-80 y 115 y ss.

obligación de contribuir”.

Ello constituye una violación del principio de capacidad económica por lo que concluye que “es un error, como hemos demostrado, confundir la determinación de la cuantía defraudada a efectos de aplicar el tipo penal, con la liquidación de la deuda tributaria. La jurisdicción penal no efectúa, si hablamos con propiedad, una liquidación tributaria”<sup>274</sup>.

Por la misma época, PEREZ ROYO, que apenas se había interesado previamente por la cuestión, pasa a interesarse por la misma y, en concreto, por las cuestiones procedimentales y las relaciones entre Derecho tributario y Derecho penal, muy especialmente en relación con la cuestión de la prueba y la posibilidad de retroactividad favorable de las normas tributarias, en cuanto a ellas se remite el tipo, en blanco, del delito fiscal.

En cuanto a la cuestión fundamental de la competencia para la fijación de la cuota tributaria señala que en la actual regulación, en los casos de indicios de delito, la

---

<sup>274</sup> Ibidem, pág. 120. En parecidos términos, vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo”, *Quincena fiscal*, n. 11, Ed. Aranzadi, junio de 1998, págs., 11 y ss. En línea con SIMÓN ACOSTA, destaca este autor que en los tributos defraudados por sociedades, se acaba imponiendo el pago de la cuota tributaria al condenado, al margen de su capacidad económica, mientras que la sociedad obtendría un enriquecimiento injusto. Ahora bien, este autor se aleja decididamente de las posiciones de Simon Acosta, en cuanto que parte de una aceptación incondicionada de la figura de la responsabilidad civil en el campo del delito fiscal, que justifica en la necesidad de que en el proceso penal se adopten medidas cautelares, por lo que para evitar el problema señalado propone una interpretación correctiva del Código Penal, de manera que en los casos de defraudaciones cometidas por sociedades responda la sociedad. Aunque la crítica de CHICO DE LA CÁMARA es correcta, su propuesta se queda corta, en cuanto que en realidad continúa plenamente atrapada en el sistema vigente y es contradictoria con su afirmación de que la obligación tributaria no nace del daño sino de la ley.

Administración debe abstenerse de seguir actuaciones y es el Juez quién deberá determinar la cuota defraudada<sup>275</sup>, concluyendo que "la pretensión fundamental sobre el cobro de la cantidad adeudada se verá satisfecha, en su caso, con un considerable retraso y, además, la Administración habrá quedado despojada de las facultades y prerrogativas de que goza en el normal procedimiento tributario"<sup>276</sup>.

Respecto de la cuestión de la responsabilidad civil se limita a señalar que la doctrina, singularmente la tributarista, ha entendido que debe ser la Administración la que sobre la base de los hechos declarados probados en la sentencia penal proceda a practicar la correspondiente liquidación, pero que la Jurisprudencia constante entiende que la deuda debe ser exigida a título de responsabilidad civil en la propia sentencia. En caso de fallo absolutorio, el procedimiento de liquidación deberá ser retomado por la Administración, lo que plantea el problema de si se encuentra vinculada por los hechos declarados probados en la sentencia penal o si, por el contrario, puede tomar en consideración hechos que no han sido considerados como probados en el proceso penal.

Esta cuestión, a juicio de PEREZ ROYO se relaciona estrechamente con la de la diversidad de medios de prueba en el procedimiento tributario y en el proceso penal, de la que el caso más destacado es el de las presunciones, perfectamente aplicables en el procedimiento tributario y

---

<sup>275</sup> Vid. Perez Royo, F., "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", Revista Española de Derecho Financiero, n. 100, 1998, págs. 575 y ss.

<sup>276</sup> Ibidem. pág. 587.

sin cabida en el proceso penal, "[d]e manera que la deuda tributaria fijada en el proceso penal puede no coincidir con la que determine la Administración en el procedimiento de liquidación"<sup>277</sup>.

También relativamente temprano se acercó al tema FERREIRO LAPATZA que, tras destacar que las liquidaciones hechas por los inspectores de Hacienda a petición judicial son pericias en Derecho, entra a analizar el problema de la prescripción de las deudas tributarias, para reclamar la unidad de prescripción administrativa y penal, señalando que lo contrario conduciría al absurdo de que la obligación prescrita resucitaría vía responsabilidad civil<sup>278</sup>.

Algún tiempo después, el mismo autor se muestra claramente crítico con todo el sistema vigente y decididamente a favor de la prejudicialidad administrativa, con cuya supresión, señala, el Juez queda convertido, por obra de la ley, en especialista en Derecho tributario y concluye citando como modelo la Ordenanza Tributaria alemana que "con toda lógica ordena pasar las actuaciones a la justicia una vez realizado el acto de liquidación", solución que, en su opinión, debería adoptarse corrigiendo el tremendo error cometido en 1985, pues "no es en absoluto lo mismo que el juez penal cuente, para su juicio, con un acto administrativo dictado con todas las garantías del

---

<sup>277</sup> Ibidem. págs., 588 y 589.

<sup>278</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J., "Delito Fiscal y prescripción tributaria", Revista Técnica Tributaria, n. 43, 1998, págs. 61 y ss. Curiosamente su artículo es, en mi opinión, paradigmático en cuanto a la prejudicialidad administrativa de facto que ulteriormente veremos. También sobre los problemas de prescripción, y defendiendo la misma tesis, véase, BAJO FERNÁNDEZ, M., "La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000)", Actualidad Penal, n.8, del 19 al 25 de febrero de 2001, págs. 129 y ss.

procedimiento que lleva a él, que con una pericia de parte como sucede en la actualidad”<sup>279</sup>.

Como vemos, la posición del autor es parca y limitada, pero decidida. Se ha de coincidir en que el sistema articulado a partir de 1985 fue un error, así como en las mayores garantías que una auténtica prejudicialidad supone respecto de una *prejudicialidad de facto*, pero no parece que el sistema de prejudicialidad administrativa sea el mejor, ni es, desde luego, el sistema alemán, que, como veremos, nada tiene que ver con ninguna prejudicialidad, pero es, probablemente, el menos malo de los sistemas posibles.

También por la época, SANTOS ALONSO<sup>280</sup>, señala que varios son los argumentos que inducen a pensar que no compete al Tribunal Penal declarar la responsabilidad civil tratándose de un delito de defraudación tributaria:

- En primer término porque la duda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal. Se trata de una obligación que no nace con el delito sino que ha nacido previamente<sup>281</sup>.

- Se deben evitar las perniciosas consecuencias que resultan cuando el deudor tributario es una persona jurídica. Como la responsabilidad civil recae en primer

---

<sup>279</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., “Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública”, *Quincena Fiscal*, n. 21, 1999, págs., 11 y ss (Cfr. pág. 11).

<sup>280</sup> Vid. SANTOS ALONSO, J., “El contenido del Delito Fiscal, las Penas y la Responsabilidad Civil”, *El delito fiscal*, Foro de Abogados Tributaristas/Gaceta Fiscal, enero de 2000, págs. 76 y 77. Este autor se muestra especialmente crítico con lo que denomina la praxis jurisprudencial.

<sup>281</sup> Este es, de nuevo, el tenor de la que denominamos línea jurisprudencial *perdedora*, una docena de años antes de la publicación a que nos referimos.

lugar sobre el autor, la obligación tributaria de la sociedad se desplazará a la persona física, normalmente el administrador (artículo 31 CP), quedando la persona jurídica como simple responsable civil subsidiario<sup>282</sup>.

- No cabe olvidar que hay supuestos en los que la cuantía de lo defraudado no es coincidente con la deuda tributaria<sup>283</sup> (por ejemplo cuando en un período impositivo concreto se deja de ingresar una cantidad superior al umbral de delito, de los cuales sólo una cantidad inferior se puede conceptuar como defraudación). En la medida en que el delito de defraudación tributaria no admite la comisión imprudente, el impago de la cantidad restante es penalmente irrelevante, lo que no obsta para que la Administración Tributaria requiera su cobro, lo que no sería posible si se considera que la liquidación del impuesto es la representada por la sentencia penal declarando la responsabilidad civil.

Crítica con la "mutación del título" que supone la sustitución de la cuota tributaria por la responsabilidad civil es la posición de SILVA SANCHEZ<sup>284</sup>, que considera que,

---

<sup>282</sup> Argumento fundamental de la doctrina que surge en torno a la Ley 1/1998 y del primer informe del Observatorio del Delito Fiscal publicado dos décadas después de que empezaran a producirse estos efectos.

<sup>283</sup> Esta es la posibilidad referida en la nota de coordinación 1/2000 de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

<sup>284</sup> Cfr. SILVA SANCHEZ, J.M., El nuevo escenario del delito fiscal en España, ed. Atelier, Barcelona, 2005, pág. 129. En relación con la prescripción se plantea este autor la cuestión de si es razonable que se considere exigible una deuda tributaria extinguida cuando la Administración no puede ya requerir su pago, que ni siquiera el condenado por delito fiscal puede voluntariamente efectuar ante la Administración Tributaria, pues, según el sistema establecido por la Ley General Tributaria estaríamos ante un ingreso indebido a cuya devolución habría que proceder.

En relación con este problema, RODRIGUEZ RAMOS, por su parte, destaca que los plazos de prescripción señalados en la normativa tributaria son de aplicación a todos los impuestos, incluidos los de cuota superior al umbral de delito, y, dado que no existe discusión sobre el

"dado que es innegable que la obligación tributaria no deriva del delito, sino que, por el contrario, constituye su presupuesto, no es fácil fundamentar que la responsabilidad civil derivada de delito fiscal integre el montante de la misma. De ahí que el Tribunal Supremo, con el apoyo de un sector de la doctrina y la oposición del otro, haya tenido que desarrollar la tesis de que la comisión del delito produce una "mutación del título", que determina que lo que era una obligación ex lege se convierta en una obligación ex damno"<sup>285</sup>.

Aunque señala importantes razones prácticas de economía procesal a favor del sistema vigente, califica de muy discutible la "mutación del título", calificando de sorprendente la consecuencia de que el contribuyente persona jurídica no sea el responsable civil del delito, pues será solo el responsable civil subsidiario ex 120.4 CP. Por otra parte, considera que si nos encontramos ante una obligación civil derivada del delito no entiende por qué hay que aplicar la normativa tributaria de intereses<sup>286</sup>.

---

carácter de norma penal en blanco, en gris, o con abundantes elementos jurídico-normativos, del tipo del delito fiscal, el Juez Penal debe aplicar el Derecho tributario para resolver las cuestiones prejudiciales. La responsabilidad civil por deudas en las que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar plantea el problema de cual es la fuente de la deuda, así como el de si la obligación nace ex lege o del delito, considerando que la obligación nace de la ley, independientemente de que por razones prácticas se exija como responsabilidad civil en el ámbito del proceso penal, por lo que debe seguir las normas de la LGT en cuanto a prescripción. Vid. RODRÍGUEZ RAMOS, L., "La prescripción del delito fiscal (perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario", Actualidad Jurídica Aranzadi, n. 470, enero de 2001, págs. 1-3. Sobre prescripción y delito fiscal vid. también RUIZ RESCALVO., M. P., *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Ed. Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2004.

<sup>285</sup> J. M. SILVA SÁNCHEZ (2001), "¿"ex delicto"? Aspectos de la llamada "responsabilidad civil" en el proceso penal", Indret 3/2001 (www.indret.com), pág.8.

<sup>286</sup> Cfr. SILVA SANCHEZ, J.M., *El nuevo escenario del delito fiscal en*

En definitiva, a juicio de este autor, la "mutación del título" da lugar a conclusiones paradójicas y pretensiones contradictorias, por ejemplo el imputado que fallece, con lo que desaparece la posible condena a la responsabilidad civil, pero renace la pretensión tributaria. Igualmente, en caso de prescripción penal y no tributaria se volvería a la citada reconversión<sup>287</sup>.

Su conclusión es que el expediente de convertir la obligación tributaria en obligación ex *damno* presenta problemas técnicos considerables y que la razonabilidad de la DA 10<sup>a</sup> LGT debería llevar a que por puras consideraciones sistemáticas fuera igualmente razonable plantear el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales que se plantearan en el ámbito del delito fiscal<sup>288</sup>.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS<sup>289</sup>, al hilo del análisis de la Disposición Adicional 10<sup>a</sup> LGT, en relación con la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, señala que los daños que ésta ha de reparar en los delitos contra la Hacienda Pública:

"[S]e refieren objetivamente a un crédito jurídico público [...]cuya determinación requiere aplicar las correspondientes normas fiscales (STS 20-5-1996), sin que ello quede alterado por la atribución a la jurisdicción penal de la competencia para declarar y determinar dicha responsabilidad (STS 26-10-

---

*España*, ob. cit. págs. 138 y ss. Lo cual es correcto y, por ello, la normativa de intereses que la Jurisprudencia está aplicando es la correspondiente a la responsabilidad civil.

<sup>287</sup> Ibidem, pág. 143.

<sup>288</sup> Por último, propone el ejemplo el 227.3 del CP en relación con el impago de pensiones alimenticias, que puede marcar el camino a seguir, pues también ahí está claro que no son un daño derivado del delito, sino el incumplimiento de una obligación civil que da lugar, junto con los demás requisitos típicos, al delito. Ibidem, págs. 144-145.

<sup>289</sup> Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública", ob. cit., pág. 15.



2002).

Otra cosa distorsionaría el sistema, e incluso daría lugar a que la responsabilidad resultante del delito pudiera ser distinta o menor que la exigible en vía administrativa. Y, desde luego, no cabe compartir el criterio de que las razones de economía procesal determinantes de que esta responsabilidad se declare en sede penal puedan introducir mutación sustantiva de su naturaleza jurídica, ya que la obligación tributaria incumplida no es en sí el daño causado por el delito sino el presupuesto de éste y, por ello, la exigencia de intereses moratorios se produce desde tal incumplimiento- es decir, desde la finalización del plazo de ingreso- y no desde la sentencia”.

Recientemente SANZ DÍAZ-PALACIOS ha publicado una obra expresamente dedicada a esta cuestión, en la que analiza las distintas posturas a favor y en contra de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal<sup>290</sup>, destacando el argumento del diferente alcance de la “deuda tributaria”, más amplio que el de “cuota defraudada”, de manera que la liquidación administrativa permitiría exigir cantidades adicionales, por ejemplo, sobre la base de presunciones, incompatibles con los principios penales, lo que considera incompatible con la legislación vigente, pues la responsabilidad civil derivada del delito “comprenderá la totalidad de la deuda no ingresada, incluidos los

---

<sup>290</sup> Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Atelier, 2009, Barcelona, págs. 20-21. Previamente se había referido a la cuestión considerando que el sistema supone la recepción del principio ne bis in idem, en los términos proclamados en la STC 77/1983, de 3 de octubre, y la STS de 26 de abril de 1996 y recordando que la referencia del artículo 77.6 LGT al procedimiento sancionador, al comienzo, llevó a algunos a pensar que, si bien en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública la Administración no podía imponer sanciones, sí podía liquidar. Ahora bien, si la Administración liquidaba, se planteaba la posibilidad de que los hechos en que se hubiese basado la liquidación fueran diferentes de los que después se declararan probados en la sentencia penal, lo que resultaría contrario a la doctrina de la STC 77/1983, al señalar en su FJ 4º que “es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado”, y considera que la postura favorable a la continuación del procedimiento es incompatible con el anterior artículo 77.6 y actual 180.1 LGT. Vid. SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., págs. 85 y ss. No es correcta la cita de esta sentencia, como veremos.

intereses de demora”<sup>291</sup>.

En este sentido destaca la sentencia del Tribunal Supremo 737/2006, de 20 de junio, que se aparta de la idea de unidad de título, si bien, a su juicio, la normativa vigente no contempla la práctica de liquidaciones administrativas en estos casos, pues, “ha de ser la jurisdicción penal quien determine la cuota defraudada y establezca la deuda tributaria que finalmente se exija en concepto de responsabilidad civil ex delicto”<sup>292</sup>.

De la Disposición Adicional Décima de la LGT, deduce que el legislador ha querido la “transmutación” de la obligación tributaria convirtiéndola en responsabilidad civil *ex delicto* y se ha decantado por reducir el papel de la Administración al de mero mandatario para exigir la deuda tributaria por el procedimiento de apremio resolviendo, si bien insatisfactoriamente, el problema derivado de la existencia de plazos de prescripción diferentes en el ámbito tributario y en el penal, como elemento perturbador del sistema, que conlleva que se pueda exigir vía responsabilidad civil derivada del delito una deuda tributaria ya prescrita, lo que considera inaceptable. Sin embargo, señala, es de ahí de donde, según algunos, derivaría una ventaja de la misma pues, de lo contrario, los ingresos públicos se verían mermados<sup>293</sup>.

No obstante, citando la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el delito de alzamiento de bienes<sup>294</sup>, concluye

---

<sup>291</sup> Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, ob. cit., págs. 42-44.

<sup>292</sup> Ibidem, pág. 37.

<sup>293</sup> Ibidem, págs. 134 y 155.

<sup>294</sup> Que entiende que la condena por este delito no debe comprender el

que "tampoco en el delito fiscal la deuda es hija de la defraudación, y por tanto el único daño sobre el que habría de pronunciarse la sentencia penal se concretaría en la exigencia del correspondiente interés de demora"<sup>295</sup> y defiende el carácter irrenunciable del crédito tributario frente al renunciable de la responsabilidad civil, pues la Hacienda Pública siempre conserva sus potestades de autotutela que está obligada a ejercer para determinar y exigir el crédito tributario<sup>296</sup>.

A su juicio, en los supuestos de delito fiscal la deuda tributaria no deja de ser tal, y "la sucesión de "transustanciaciones" o "transmutaciones" no puede ser tal, pues resulta inconcebible, de manera que, en puridad, una vez dictada la sentencia penal condenatoria, la Administración debería dictar liquidación en base a los hechos que los Tribunales hubieran declarado probados, debiendo aplicar, en su caso, las presunciones legales previstas en la normativa tributaria"<sup>297</sup>.

Entre los argumentos en contra de la responsabilidad civil en el delito fiscal menciona la identidad sustancial entre ilícito administrativo y penal así como, en relación con la excusa absolutoria del artículo 305.4 del Código Penal los casos de regularizaciones "incompletas", con un pago parcial, pero efectivo del monto correspondiente, que suponga una reducción de la deuda por debajo del límite que implica la existencia del delito, con lo cual se sitúa la

---

montante de la obligación que el deudor quería eludir.

<sup>295</sup> Ibidem, pág. 41.

<sup>296</sup> Ibidem, págs.44-46.

<sup>297</sup> Ibidem, págs. 132-133.

acción en el terreno de la infracción administrativa, de manera que, primero, el delito habría transformado la deuda tributaria en responsabilidad civil que, con la regularización parcial, habría vuelto a ser de nuevo deuda tributaria<sup>298</sup>.

Por lo que se refiere a la "pretendida" continuación del procedimiento inspector, considera que el principio de presunción de inocencia y el derecho a no autoinculparse podría favorecer esta tesis pues permitiría que la información recabada coactivamente a lo largo del procedimiento inspector se utilizara para la práctica de las liquidaciones tributarias, pero no en el delito fiscal, y señala que "la hipotética continuación del procedimiento inspector lleva a cuestionar, en efecto, la tesis de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal"<sup>299</sup>.

No obstante, se decanta por la paralización del procedimiento inspector "como medida verdaderamente efectiva para evitar eventuales contradicciones entre el ámbito administrativo y contencioso-administrativo, de un lado, y el ámbito penal, de otro", y recuerda que incluso FALCÓN Y TELLA se decanta por la paralización del procedimiento inspector cuando la liquidación esté condicionada directamente por el resultado del proceso penal, y que GARCÍA DIEZ, que cita como modelo el ámbito laboral, reconoce una excepción en este ámbito, cual es la relativa a las falsedades documentales<sup>300</sup>. La razón de su postura es que, a su juicio, no hay garantías suficientes

---

<sup>298</sup> Que a su juicio no debe condicionarse al pago. *Ibidem*, págs. 50-51.

<sup>299</sup> *Ibidem*, pág. 69-71.

<sup>300</sup> *Ibidem*, pág. 75.

de ausencia de contradicción en caso de dualidad de procedimientos.

En resumen, este autor, manifiestamente en contra de la figura de la responsabilidad civil derivada del delito, opta por la paralización del procedimiento de inspección por temor a las dos verdades que podrían surgir de una posible vía paralela, si bien atribuiría la competencia de liquidación ulterior a la condena penal a la Administración Tributaria. Se trata, como se puede observar, de una propuesta que consistiría en volver a la situación normativa derivada del primer desarrollo reglamentario que se hizo de la primera versión del artículo 77.6 de la LGT.

Nos encontramos, al igual que veremos en relación con COLOMA CHICOT, con un esfuerzo que no acaba de cuajar en construcción de un sistema alternativo tras un exitoso análisis crítico del vigente, pues lo que se propone es algo que, por un lado, ya pudo ser y no fue y, por otro, no se aleja definitivamente de la situación actual. De nuevo la explicación del resultado es el temor a las dos verdades que podrían resultar en caso de no paralizar la actuación administrativa.

##### **5.- La construcción de COLOMA CHICOT**

Este autor se ocupa de "la naturaleza jurídica" de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y su relación con la cuota tributaria y pretende dar solución a la cuestión de si de la comisión de un delito fiscal deriva la aparición de responsabilidad civil, o, en otro caso, la de cómo se articulan (ya en el proceso penal, ya fuera de

él) las cuestiones de orden tributario conexas al delito<sup>301</sup>.

Tras analizar los defectos del sistema actualmente vigente<sup>302</sup>, señala COLOMA CHICOT, que si tenemos que destacar alguna característica de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, esta es "la parquedad de los fundamentos jurídicos destinados a resolver sobre la responsabilidad civil, lo cual entendemos es síntoma de que tampoco por el máximo órgano jurisdiccional de nuestro país se ha efectuado un riguroso estudio de la cuestión"<sup>303</sup>.

Sobre la cuestión de si la cuota tributaria en los casos de delito fiscal es una obligación *ex lege* o *ex damno*, tras concienzudo análisis, concluye que es una obligación *ex lege*, lo que también concluye respecto de los intereses de demora, afirmando que la cuota tributaria no puede configurar ni originar responsabilidad civil<sup>304</sup>.

Este autor niega la equiparación entre el concepto de cuota tributaria y el perjuicio que sufre la Administración y que, a decir del Tribunal Supremo, daría lugar a la responsabilidad civil, y destaca la identidad sustancial entre ilícito administrativo y penal, de manera que la

---

<sup>301</sup> Vid. COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, pág. 14.

<sup>302</sup> Entre ellos el derivado de la responsabilidad civil en los delitos cometidos en el ámbito societario. COLOMA CHICOT considera que las normas que deben aplicarse para determinar los responsables al pago son las relativas a la responsabilidad tributaria por participación en la infracción y no las normas sobre responsabilidad civil derivada del delito. Cfr. "La responsabilidad civil derivada del delito y la Ley General Tributaria", *La Ley*, 5, 2006, pág. 1500.

<sup>303</sup> Vid. COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, ob. cit. pág. 56.

<sup>304</sup> *Ibidem*. pág. 15. Quizá el primer efecto perverso del sistema sea que se pueda plantear la necesidad de justificar el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, lo cual es, por otra parte, lógico pues la responsabilidad civil no es una obligación *ex lege*, sino, como señala este autor, *ex damno*.

inexistencia de responsabilidad civil en las infracciones tributarias hace que se pregunte por el sentido del artificio de que, en función de la cuantía del daño, surja o no responsabilidad civil<sup>305</sup>.

La conclusión del autor es el rechazo de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal<sup>306</sup>, lo que le lleva a plantearse la necesidad de encontrar un cauce procedimental adecuado para "la realización" de la deuda tributaria en los supuestos en los que la defraudación sea constitutiva de delito, analizando diversas posibilidades y rechazando expresamente la prejudicialidad administrativa<sup>307</sup>.

Una de las posibles soluciones a esta necesidad de encontrar cauces procedimentales sería entender que las sentencias penales no deben incluir pronunciamiento alguno en lo referente al pago de la cuota tributaria, dejando que una vez concluida la vía penal, o incluso mientras se desarrolle ésta, la Administración proceda por sí misma a "la ejecución"<sup>308</sup> de la deuda tributaria por los cauces ordinarios, lo que considera imposible por los problemas que plantea la intercomunicación entre ambos procesos<sup>309</sup>, pues necesariamente debe tener lugar una vía procesal antes que otra<sup>310</sup>, si bien no expone claramente razones para ello.

---

<sup>305</sup> Ibidem, págs. 71-75.

<sup>306</sup> De hecho califica de disparatada la mutación del título que esta supone. Cfr. COLOMA CHICOT, J.A., "La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil ex delicto?", Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, 2001, Volumen VI, pág. 274.

<sup>307</sup> Cfr. COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, ob. cit., págs. 87 y ss.

<sup>308</sup> Pese al empleo de este término no parece que pretenda referirse exclusivamente a la recaudación, sino, probablemente, a la determinación de la cuantía.

<sup>309</sup> Ibidem, pág. 94.

<sup>310</sup> Ibidem, pág. 101.

Su propuesta consiste en buscar, respetando los principios y estructura de las instituciones afectadas en la medida de lo posible, la manera de que la "ejecución" de la deuda defraudada pueda tener lugar en el proceso penal, sin necesidad de cambiar su naturaleza, es decir, prescindiendo de su configuración como responsabilidad civil. Dado que la Administración "es competente en los supuestos de defraudación tributaria constitutivos de infracción administrativa para la imposición de la multa, en su caso los correspondientes recargos, y la declaración de los intereses de demora (además de hacer efectivo el pago del resto de la deuda), en los supuestos de defraudación constitutiva de delito, debemos plantearnos como solución la posibilidad de entender que en la jurisdicción penal, primero el Juez de Instrucción y después el Juez de lo penal sean competentes para recabar datos, imponer la pena, y paralelamente en la misma sentencia imponer el pago de la propia deuda tributaria adeudada y proceder a ejecutarla"<sup>311</sup>.

Tras señalar que el artículo 77.6 de la LGT supone la extensión a las relaciones Derecho penal/Derecho administrativo de la regla del artículo 114 LECrim<sup>312</sup> que, en definitiva, impone la preeminencia de la vía penal, considera que, de la estricta interpretación de nuestro

---

<sup>311</sup> Ibidem. Págs 88-99.

<sup>312</sup> Según el Artículo 114 de la LECrim: "Promovido juicio criminal en averiguación de un delito o falta, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole, si le hubiese, en el estado en que se hallare, hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal. No será necesario para el ejercicio de la acción penal que haya precedido el de la civil originada del mismo delito o falta. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de lo establecido en el capítulo II, título I, de este libro, respecto a las cuestiones prejudiciales".



derecho positivo, deriva una solución consistente en que la ejecución de la deuda tributaria, en casos de absolucón, supondría la continuación del expediente por la Administración, en base a lo que los tribunales hubieran considerado probado. La misma solución correspondería en buena técnica en caso de condena, pues, una vez firme la sentencia, se remitiría el expediente a la Administración, para que procediese a su ejecución, teniendo en cuenta que en nuestro Ordenamiento Jurídico la Jurisdicción Penal tiene competencia para resolver sobre responsabilidad civil, pero no para ejecutar una cuota tributaria.

Ahora bien, esta alternativa, que "deriva de la estricta interpretación de nuestro Derecho positivo, nos llevaría de ser aplicada en la práctica a un interminable cauce procesal en el que se deberían agotar dos vías jurisdiccionales. Dicha disfunción, a todas luces inaceptable, es posiblemente lo que llevó a nuestro TS a admitir el resarcimiento de la cuota tributaria en sus pronunciamientos sobre responsabilidad civil en el delito fiscal, eso sí, con razonamientos jurídicos tan parcos que nos llevan a pensar que a los propios Magistrados les "chirrían" los conceptos que utilizan. Por ello nos parece que lo que ha realizado la jurisprudencia es dar solución en base a los instrumentos jurídicos de que se disponía a la imperiosa necesidad práctica de que la jurisdicción penal zanjase todas las cuestiones relativas a la ejecución de la deuda tributaria, dejándose en un segundo plano el estudio de si tal solución era coherente con nuestro Ordenamiento

jurídico”<sup>313</sup>.

En consecuencia, propone como solución mas acertada la atribución de competencia a la Jurisdicción Penal para la “ejecución” de la deuda tributaria defraudada, lo que, a su juicio, no supone sino “incardinar dentro de la lógica jurídica la solución que por exigencia de la práctica se ha acabado admitiendo y que no es otra que en los supuestos de delito fiscal se solucionen en un único procedimiento las cuestiones penales y la reintegración del tributo defraudado”<sup>314</sup>.

Pese a reclamar la solución de todas las cuestiones, penales y tributarias, en el proceso penal, distingue entre cuota tributaria que se declare defraudada y perjuicio sufrido por la Hacienda Pública, pues se plantea la cuestión de que, por aplicación retroactiva favorable de la legislación tributaria, dejen de ser criminalmente relevantes defraudaciones por importe típico, cuando una reforma fiscal redujese los tipos, de modo que aplicando los nuevos al periodo en que tuvo lugar la defraudación la suma resultase inferior a la exigida por el tipo penal.

Estos efectos quedan circunscritos al ámbito de las consecuencias penales, sin abarcar las tributarias, lo que dificulta la posibilidad de equiparar el concepto de cuota tributaria defraudada que se declare probada a efectos penales con el perjuicio sufrido por la Hacienda Pública<sup>315</sup>, de manera que la aplicación retroactiva de la norma tributaria mas favorable supone la necesidad de dos

---

<sup>313</sup> Ibidem, pág. 91.

<sup>314</sup> Ibidem, pág. 101.

<sup>315</sup> Ibidem, págs. 116-118.

regímenes, el nuevo, a efectos de la determinación de la cuota defraudada, y el viejo, para determinar el perjuicio sufrido<sup>316</sup>.

A partir de lo anterior y, una vez afirmado que el juez penal es competente para determinar la cuota defraudada, COLOMA CHICOT se pregunta por la naturaleza de esta función, señalando que en realidad aquel no fija la responsabilidad civil, pues al no haber en nuestro Ordenamiento Jurídico ninguna norma que equipare la cuota tributaria defraudada con la responsabilidad civil, se estaría declarando dicha responsabilidad sin haber declarado previamente la existencia de daños y perjuicios, lo que es absolutamente inadmisibles, "por lo que la lapidaria frase en virtud de la cual condenan al pago de la cuota tributaria en concepto de responsabilidad civil que en muchos casos ni siquiera han declarado que existiese, no es sino una contradicción en sus propios términos", concluyendo que "debería admitirse la competencia del juez para efectuar de modo paralelo la determinación de la cuota defraudada y la liquidación del impuesto, tanto a efectos de determinar si existe o no delito, como a los estrictos fines fiscales, es decir, en vistas de la inmediata ejecución de la deuda en el propio proceso penal" y que "todos los extremos contenidos en el expediente deberán ser apreciados con las reglas del proceso penal sobre valoración de la prueba"<sup>317</sup>.

Efectivamente, si bien, en su opinión la cuestión "civil" debería ser valorada en base a los principios

---

<sup>316</sup> Ibidem, pág. 136 y ss.

<sup>317</sup> Ibidem, págs. 138-139.

civiles de apreciación de la prueba, por razones de orden público no puede admitirse en ningún caso que sobre acciones integrantes del delito se den por probados hechos contradictorios, no obstante lo cual el pronunciamiento "civil" de la sentencia penal podría ir mas lejos de lo estrictamente declarado como probado como antecedente de la condena penal pues "dado que entre no decir que ha quedado probado un hecho y el declarar que el hecho no tuvo lugar existe un importante margen, que es en donde pueden operar los principios civiles o administrativos de apreciación de la prueba, en aquellas cuestiones de las que exclusivamente pretenda extraerse consecuencias civiles o administrativas"<sup>318</sup>.

Por último, pasa a analizar los aspectos esenciales de la apreciación de la prueba en Derecho civil contraponiéndolos con los del proceso penal y, tras destacar como principio mas característico en materia de valoración de la prueba el *in dubio pro reo*, concluye que por el hecho de que en el proceso penal se dilucide una cuestión civil o administrativa ésta no pierde su naturaleza, de manera que es posible que "en la medida en que la coherencia del fallo, y las razones de orden público lo permitan, se tengan en cuenta los criterios civiles sobre valoración de la prueba"<sup>319</sup>. La conclusión que extrae de todo lo anterior es:

"De ser atendida la posición que aquí sostenemos, en la práctica, la labor que debería realizarse en los tribunales a la hora del cómputo de la deuda tributaria defraudada en el proceso penal a los puros efectos de reintegración de la misma no distaría en gran medida de la que realizan en la

---

<sup>318</sup> Ibidem, págs. 141-142.

<sup>319</sup> Ibidem, págs. 151-153.

actualidad. No obstante creemos que el esquema que nosotros defendemos supone una notable racionalización desde el punto de vista conceptual. Dado que existe consenso en que en los supuestos en que una defraudación tributaria se encuentra tipificada, por razones de eficacia práctica no se debe relegar la ejecución del impuesto defraudado para un ulterior procedimiento, ningún sentido tiene cambiar la naturaleza jurídica de la deuda que se pretende ejecutar para incardinarla en una institución con la que nada tiene que ver. Por el contrario ninguna razón existe para rechazar de plano el hablar de ejecución de la deuda tributaria en el procedimiento penal intentándole buscar un cauce procesal”<sup>320</sup>.

A partir de aquí entra a ver “cómo debe tener lugar la valoración de la cuota y de la deuda tributaria defraudada tanto en vistas a determinar si ha existido delito, como en vistas simplemente a ejecutarla en el proceso penal” y señala:

“[E]l Juez debería al dictar Sentencia, y aun en el supuesto en que para la determinación de la cuota defraudada hubiese tenido lugar la práctica de una prueba pericial, abstenerse de tomar en consideración todos los elementos relevantes en el cómputo del impuesto acreditados mediante presunciones [...]. En el momento en que se entrase a resolver y estudiar sobre la integración de la deuda tributaria a la Administración, como consecuencia de la defraudación, ya no se hablaría de cuota sino de deuda, dado que se incluirían además de aquella los intereses y los recargos de naturaleza no sancionatoria (pero no las sanciones), y a pesar de que los medios de prueba utilizados serán los propios del procedimiento penal, la cuantificación debería efectuarse tomando en consideración los principios de valoración de la prueba que establecen la LEC, el CC y la LGT (actuando el Juez como si se encontrase en la piel del liquidador del impuesto)”<sup>321</sup>.

En definitiva, la propuesta de este autor, si no entiendo mal, consiste en legalizar la situación previa a la vigente LGT, pero sin cambiar la naturaleza de la cuota tributaria, de manera que se atribuyeran a los jueces de lo penal, como auténticas competencias de liquidación y recaudación tributarias, las que han estado ejercitando bajo

---

<sup>320</sup> Ibidem, págs. 163.

<sup>321</sup> Ibidem, págs. 163-165.

el título de responsabilidad civil, hasta el punto de que los mismos pudieran, llegado el caso, distinguir entre cuota defraudada, a los estrictos efectos penales, y deuda tributaria, a los estrictos efectos tributarios, y fueran competentes para la "ejecución" de ambas<sup>322</sup>.

A destacar en su posición es la coherencia al señalar, respecto de los privilegios del crédito tributario, que "si realizamos una ficción para entender que existe responsabilidad civil donde no la hay, no podemos luego invocar unos privilegios del todo inoperantes en el Derecho de responsabilidad civil"<sup>323</sup> y la distinción, si bien bastante confusa, entre dos conceptos diferentes, uno que

---

<sup>322</sup> Mas recientemente, en relación con la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 737/2006, de 20 de junio, este autor ha señalado que la citada sentencia "es ejemplo de que en los supuestos de delito fiscal, la articulación de la relación entre procedimiento tributario y penal, así como la dilucidación de las cuestiones de orden tributario en el proceso penal, no se encuentra del todo resuelta en nuestro ordenamiento. Como veremos, en la Sentencia que nos ocupa [...] se abandona la idea de la unidad de título a favor de la Hacienda Pública que se había venido sosteniendo". En su opinión, conforme a la posición resultante de la citada sentencia, a la hora de reintegrar a la Administración de las cuantías objeto de delito fiscal resultarían los siguientes procedimientos ejecutivos: a) el de la multa proporcional, que tendría lugar en la ejecutoria penal, b) el de la "responsabilidad civil" declarada en la sentencia, cuya exacción conforme a la Disposición Adicional 10 LGT corresponde a la Administración Tributaria por el procedimiento de apremio, si bien bajo el control del Tribunal Penal, y c) una vez concluida la causa penal, la Administración Tributaria podría hacer una nueva liquidación tributaria y ejecutarla por la vía de apremio, cuya impugnación debería tener lugar ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa. No cree que la existencia de tres ejecuciones pecuniarias coetáneas sea una buena solución, y considera que sería más sencillo, o bien excluir totalmente del proceso penal la reintegración del impuesto defraudado, o bien simplemente mantener una única ejecución en el proceso penal, tanto de la multa como del impuesto impagado. Cfr. "Problemas técnicos planteados en el enjuiciamiento de las causas por delito fiscal", InDret, 3/2007 ([http://www.indret.com/pdf/462\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/462_es.pdf)), págs. 3 y ss. Recordemos que la citada sentencia, que estimó parcialmente el recurso, asume la posición del Fiscal en relación con unos gastos reales que no se consideraron deducibles pero que, en opinión del Fiscal, no implicaban engaño, ni suponían, por tanto, conducta defraudatoria.

<sup>323</sup> Cfr. COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, ob. cit., pág. 259.

tiene que ver con la fijación de responsabilidad penal, que sería la cuota defraudada fijada plenamente con criterios penales, y otro que tiene que ver con la deuda tributaria, desde una perspectiva no penal<sup>324</sup>.

Lo que no se entiende entonces es la opción por atribuir la fijación de ambas cantidades a la Jurisdicción Penal, pues aunque tiene razón al señalar la carencia de sentido de diferentes procedimientos de ejecución, para la cuota defraudada y para la cuota fijada a efectos estrictamente tributarios, tampoco tiene sentido evitar esta dicotomía atribuyendo al Juez Penal las competencias de la Administración Tributaria, pues lo que de verdad sería "sencillo" sería que cada cual hiciera su trabajo, el Juez, estrictamente condenando y la Administración Tributaria liquidando y recaudando la cuota tributaria debida en base a la realización del hecho imponible.

Una vez afirmado el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, carece de sentido la búsqueda de un cauce procedimental adecuado para "la realización de la deuda tributaria en aquellos supuestos en los que las defraudaciones sean constitutivas de delito", pues, independientemente del sistema articulado, el cauce procedimental existe y no puede ser otro que el mismo que se utiliza con los contribuyentes que no delinquen, es decir, el procedimiento tributario, para cuya exclusión no se han dado razones suficientes que pudieran justificar algo tan grave como es la ruptura del principio de igualdad que dicha exclusión supone.

---

<sup>324</sup> Ibidem, pág. 238.

En conclusión, este autor no ha conseguido escapar de la confusión conceptual que basa la construcción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, que no es sólida pues, efectivamente, el Tribunal Supremo ha despachado la cuestión en los términos que el autor señala. Por ello, aunque apunta ideas no exentas de interés, lo cierto, y este es el mayor problema de su construcción, es que no consigue recuperar para el Derecho tributario algo que le pertenece, cual es la cuota tributaria, también la de los delincuentes, dejando las potestades administrativas reducidas a los contribuyentes que no delinquen, no consiguiendo, en consecuencia, poner a buen recaudo el principio de igualdad en la aplicación de los tributos. La razón fundamental de este resultado es, según se observa en su obra, el temor a posibles resultados contradictorios de los procesos contencioso administrativo y penal.

#### **6.- La posición de RAMÍREZ GÓMEZ**

Aunque RAMIREZ GÓMEZ destaca que un sector de la doctrina interpretó inicialmente el artículo 77.6 de la LGT en su sentido literal, entendiéndolo que la Administración podía seguir el procedimiento de liquidación, ajeno al derecho sancionador, considera que este planteamiento "llevaba inevitablemente a la reproducción de los problemas que planteaba el sistema que vino a derogar la reforma de 1985 en el que, ante la posibilidad de que se produjesen sentencias contradictorias en distintos órdenes jurisdiccionales, era necesario hacer frente a la resolución



de cuestiones prejudiciales [...]”<sup>325</sup>.

Este autor considera que, cuando el resultado de la liquidación administrativa fuera incompatible con los hechos declarados probados en la sentencia penal, se producirían situaciones difícilmente aceptables, pues la rectificación de la liquidación firme no parece contar con un procedimiento adecuado y que, quizá para evitar este problema la práctica administrativa no se limitó a paralizar el procedimiento sancionador, sino que la Administración se abstuvo también de girar liquidaciones, a pesar de que las consecuencias procesales derivadas del principio *ne bis in idem* deben proyectarse exclusivamente en el ámbito del indicado principio, el derecho sancionador, del que no forma parte, obviamente, el procedimiento de liquidación.

Así, considera que el principal obstáculo con que se encuentra la continuación del procedimiento de liquidación es la posible existencia de pronunciamientos contradictorios sobre unos mismos hechos, el de la Jurisdicción Penal por un lado, y el de los Tribunales Económico Administrativos o Contencioso Administrativos, por otro, pero no comparte la opinión de ZORNOZA PEREZ de que, para evitar divergencias, se deba incorporar al contenido del principio *ne bis in idem* la exigencia de que la Administración respete el planteamiento fáctico de los tribunales, no solo a efectos sancionadores, sino también para la práctica de las correspondientes liquidaciones, pues el citado principio solo supone la imposibilidad de que los órganos de la

---

<sup>325</sup> Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., págs. 116-117.

Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en casos que puedan ser constitutivos de delito, en tanto la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre los mismos.

Aunque está de acuerdo con la paralización del procedimiento, encuentra que su fundamento no es el principio *ne bis in idem*, sino la posibilidad de que se produzcan dos pronunciamientos paralelos destacando las dificultades del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en la sentencia 8100/1994, de 26 de abril de 1996, para fundamentar la paralización en el principio *ne bis in idem*, "terminando por otorgar un papel fundamental en su argumentación al hecho de que tanto la actuación liquidatoria como la sancionadora se desarrolla en un único procedimiento administrativo"<sup>326</sup>. Una vez afirmada la separación del procedimiento sancionador, se plantea la conveniencia de indagar si en la actualidad esta paralización es una exigencia de principios constitucionales, o si, por el contrario, el legislador podría disponer la no paralización del procedimiento de liquidación.

Su conclusión es que es a todas luces exigible esta paralización, pues lo contrario supondría dejar la puerta abierta a situaciones en las que se podría vulnerar el principio de seguridad jurídica, pues, aunque no es exigencia del principio *ne bis in idem*, la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983 impondría el que se deban arbitrar por el legislador las medidas

---

<sup>326</sup> Ibidem, pág. 128.

necesarias para evitar que se produzcan conflictos como el descrito (una persona es y no es el autor de unos hechos). Estas soluciones, señala, se han articulado mediante las técnicas de prejudicialidad y en el caso que nos ocupa se consigue mediante la paralización, también, del procedimiento de liquidación<sup>327</sup>.

No obstante, considera factible la liquidación respecto de aspectos que no son susceptibles de integrar el tipo penal, cuando los hechos no son constitutivos de infracción, en cuyo caso, al movernos fuera del ámbito del principio *ne bis in idem*, no cabe que la posterior resolución judicial despliegue incidencia alguna sobre los hechos liquidados. Por el contrario, cuando estos hechos son constitutivos de infracción, estamos dentro del ámbito del principio *ne bis in idem*, por lo que se impone la paralización del procedimiento, pues no cabe que la Inspección, respecto de un mismo impuesto y periodo, otorgue relevancia penal a unos aspectos y exclusivamente administrativa a otros, apreciando simplemente negligencia, pues son los Tribunales quienes, en una valoración global, deben apreciar la culpabilidad<sup>328</sup>.

El momento concreto en que la Administración debe paralizar el procedimiento de investigación y comprobación y remitir las actuaciones al Fiscal considera que no está suficientemente determinado, pero, de la regulación vigente, se deduce una clara voluntad de que sean los órganos jurisdiccionales los que desarrollen la investigación correspondiente, de manera que, como ha advertido JIMENEZ

---

<sup>327</sup> Ibidem, págs. 119-121.

<sup>328</sup> Ibidem, págs. 123-125.

VILLAREJO es conveniente que se suspendan las actuaciones en cuanto se adviertan indicios de delito, porque el procedimiento administrativo presenta lógicas carencias para profundizar en la investigación de conductas criminales<sup>329</sup>.

Por último, recuerda este autor el criterio manifestado en 1988 por las sentencias de la línea jurisprudencial *perdedora*, al ser casadas por el Tribunal Supremo, y, tras citar a MUÑOZ MERINO, SUÁREZ GONZÁLEZ y, más recientemente a FALCÓN Y TELLA y SIMÓN ACOSTA, concluye que "de acuerdo con la opinión mayoritaria de la doctrina, el resarcimiento que implica la responsabilidad civil, al no traer causa del delito o no englobar la cuantía de la obligación principal, debe articularse con independencia del proceso penal, interpretación que se vería refrendada por lo dispuesto en el artículo 66.2 del RGIT según el cual, como hemos visto, en caso de sentencia condenatoria la Administración practicará las liquidaciones que procedan".

Ahora bien "la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo parece contradecir los principios que rigen la exigencia de responsabilidad civil en el seno del proceso penal, especialmente el principio de rogación contemplado en el artículo 112 LECrim.", pues el carácter rogado que tiene el ejercicio de las acciones civiles se mantiene también en el caso del proceso penal, de tal forma que será el perjudicado el que decidirá si renuncia a la misma, o si desea ejercerla en el proceso penal o se reserva su

---

<sup>329</sup> Ibidem, págs. 140-142. Vid. JIMENEZ VILLAREJO, J., "La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de finanzas del Estado", *Jueces para la Democracia*, n. 31, 1998, pág. 32.

ejercicio. La indisponibilidad del crédito tributario hace que la Administración no pueda renunciar al ejercicio de acciones civiles pero nada impide que la Administración se reservase las acciones para exigir la reparación por el procedimiento de gestión y recaudación.

En relación con la Jurisprudencia, concluye que es necesario dejar claro que la responsabilidad civil fijada en la sentencia es, exclusivamente, la derivada de los hechos delictivos declarados probados por el Tribunal, de aquí que en su cuantificación éste deba respetar los principios que rigen la prueba en Derecho penal, pero, en modo alguno la cuota defraudada debe equipararse necesariamente a la deuda tributaria dejada de ingresar pues el delito de defraudación tributaria no admite la comisión imprudente, ni los principios que rigen la prueba en Derecho penal son los mismos que rigen la prueba en Derecho tributario, en el que, por ejemplo, son admisibles las presunciones, que encuentran importantes limitaciones en el proceso penal<sup>330</sup>.

De esta manera, la Jurisprudencia debe ser objeto de una interpretación lógica y respetuosa con los principios del Ordenamiento Tributario, que no puede ser otra que entender que cuando no exista coincidencia entre la cuota defraudada y la deuda dejada de ingresar, porque el Tribunal haya descartado la relevancia penal de determinados hechos, la sentencia será título ejecutivo para obtener el ingreso de la cuota defraudada, pero nada impide, o, mas correctamente, es un deber de la Administración practicar

---

<sup>330</sup> Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in ídem en el ámbito tributario*, ob. cit., págs. 170 y ss.

las liquidaciones que procedan en relación con los hechos que no adquirieron relevancia penal y que también produjeron un perjuicio a la Hacienda Pública, debiendo incluso plantearse la posibilidad de sancionar por tales hechos.<sup>331</sup>

Por último, llega a la conclusión de que si bien podría pensarse que la vinculación en la liquidación a los hechos probados de la sentencia es la misma que para la imposición de sanciones, esta sería una conclusión errónea, porque en la actuación de liquidación nos encontramos extramuros del *ius puniendi*, y, por tanto al margen del principio *ne bis in idem*, por lo que aceptar, sin más, la vinculación de la potestad tributaria a las conclusiones alcanzadas por los tribunales penales, en el ejercicio de la potestad punitiva, supondría incurrir en el error puesto de manifiesto por la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de "trasladar mecánicamente las garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria", de manera que la única vinculación sería al relato fáctico de la sentencia, independiente de la calificación jurídica que desde el punto de vista sancionatorio realice el Tribunal. Las exigencias probatorias del proceso penal pueden dar lugar a concluir la inexistencia de una deuda tributaria a efectos estrictamente sancionadores mientras que nada impide que los mismos hechos, basándose en los distintos principios del Ordenamiento Jurídico, originen una deuda tributaria

---

<sup>331</sup> Ibidem, págs. 173-174.

irrenunciable por la Administración<sup>332</sup>.

En relación con la posición de este autor se ha de destacar el avance conseguido en cuanto a desvincular la paralización del procedimiento de liquidación del principio *ne bis in idem*, así como la diferencia entre la cuota defraudada y la cuota tributaria que podría no ser defraudada y el rescate de la misma para la Administración Tributaria. Lo que no se acaba de comprender entonces es su defensa de la paralización del procedimiento administrativo de liquidación ante los indicios de delito fiscal. Esta se basa, sin duda, en el temor a las dos verdades. Ahora bien, con el reconocimiento a la Administración de la posibilidad de liquidar los elementos no afectados por la defraudación, abre, sin duda, la puerta a ese peligro, de manera que la paralización de actuaciones se queda sin sentido.

#### **7.- La posición de FALCON Y TELLA**

La postura más completa y coherente, a pesar de ser de las más tempranas, en relación con esta cuestión se encuentra en FALCON Y TELLA, que sin duda ha influido en la doctrina ulterior que, sin embargo, no ha hecho adecuado uso de la misma, en el sentido de que no se ha ocupado de contrastarla seriamente y de construir sobre ella. Este autor<sup>333</sup> destacó la posibilidad de que la Administración liquidase, una vez separados los procedimientos de liquidación y sancionador, fruto de la Ley 1/1998, de 28 de

---

<sup>332</sup> Ibidem, págs. 181-182.

<sup>333</sup> FALCON Y TELLA, R., "Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 del RGIT y en los arts 9 y 10 de la LOPJ", Quincena Fiscal, nº 11/1998, págs. 5-10.

febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Señala este autor que la aplicación mecánica de los criterios penales en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública provoca resultados paradójicos, como el de que en las sentencias por delito fiscal cometido por personas jurídicas éstas sean consideradas como responsables subsidiarios, mientras que la persona física que actúa asume la responsabilidad civil derivada del delito, a pesar de que "es claro que la comisión del delito fiscal no puede suponer una novación subjetiva en la obligación tributaria". Por otra parte, es indudable que la declaración de la existencia y cuantía de la obligación tributaria corresponde, en principio, a la Administración, y, por tanto, el control de la misma a la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Tras destacar que en caso de sentencia absolutoria la liquidación se hará, "en base (sic) a los hechos que los tribunales hayan considerado probados", precisa que esta limitación "no debería impedir que se añadan otros hechos a efectos liquidatorios (por ejemplo derivados de presunciones establecidas por la Ley tributaria o de datos aportados por el propio sujeto infractor) que eventualmente no hayan podido ser tomados en cuenta en el proceso penal en virtud del derecho a no declarar".

Citando al Fiscal General del Estado señala que la conveniencia práctica<sup>334</sup> puesta de manifiesto por éste acaba llevando, sin fundamento alguno para ello, y en

---

<sup>334</sup> En el sentido de que, si prosperase la tesis de que el delito no engendra acción civil ejercitable junto con la penal, el Juez no podría proceder a los embargos correspondientes, con lo que es de suponer que los responsables se apresuren a alzarse con sus bienes.



contradicción con el más elemental sentido común, a la afirmación de una verdadera y propia novación de la deuda<sup>335</sup>.

En relación con la Jurisprudencia imperante sobre el tema habla este autor de práctica generalizada, carente del más mínimo respaldo teórico, contra normas positivas en vigor y sin razones prácticas en la actualidad, que, además, no es necesaria para proteger el interés fiscal, al que incluso perjudica gravemente, pues la liquidación en vía administrativa, aunque exista delito, permitiría cantidades adicionales, por ejemplo, sobre la base de presunciones, incompatibles con los principios penales.

Este sistema, además, no supone, en su opinión, garantía alguna para el contribuyente acusado de delito fiscal, pues la teórica garantía que a efectos de fijación de la deuda supone el tamiz del proceso penal, con la contradicción y el rigor probatorio propio de éste, acaba convirtiéndose, muchas veces, según demuestra una experiencia cada vez más preocupante, en una ciega y sorprendente aceptación de la deuda tributaria fijada por el "perito", sin control efectivo alguno por el Juez Penal<sup>336</sup>, que si estuviera en condiciones de efectuar dicho control no necesitaría al perito, que normalmente resulta ser el actuario, y que, por supuesto, no se limita a opinar sobre los hechos, pues es evidente que la fijación de la deuda

---

<sup>335</sup> En un artículo ulterior manifiesta que "no existe ningún fundamento para esta extravagante construcción, pues el delito no puede ser una causa de extinción ni de novación de la obligación incumplida". Cfr. FALCÓN Y TELLERÍA, R., "La regularización del «quinto año»", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 4/2012 (Editorial), Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 1.

<sup>336</sup> Se trata de la prejudicialidad de facto de la que nos ocuparemos ulteriormente.

tributaria no es una cuestión de hecho, sino de Derecho; de Derecho tributario si se quiere, pero de Derecho.

Estas disfunciones redundan en perjuicio, unas veces de la propia Hacienda, y otras de los particulares, pero casi siempre arrojan un resultado distinto a aquel al que se llegaría a través de una liquidación administrativa revisada en vía contenciosa, y concluye:

"Urge, pues, en mi opinión, volver a la tesis de que la deuda tributaria ha de fijarse en vía administrativa, de manera que la propuesta del actuario sea controlada al menos por la oficina técnica y por el inspector-jefe [...] pues una cosa es la prejudicialidad penal y otra muy distinta es extender la jurisdicción penal a costa de la contencioso-administrativa.

No se trata en absoluto de defender la prioridad de la vía administrativa frente a la penal, aunque entiendo que si excepcionalmente ha mediado un pronunciamiento en vía administrativa o contenciosa en relación con la interpretación de las normas tributarias, el juez penal debería atenerse a dicho pronunciamiento, pues aunque el proceso penal no deba ni pueda paralizarse en ningún caso por la existencia de una cuestión prejudicial tributaria (que, por definición, existe en todos los supuestos de delito fiscal, dada la configuración del mismo a través de un tipo penal en blanco que remite a normas tributarias), la posibilidad del orden penal de conocer cuestiones tributarias a los solos efectos prejudiciales no puede justificar que, con ocasión de la fijación de la cuota tributaria "defraudada" a efectos de apreciar la existencia o no de delito, se contradigan los criterios sentados por los órganos administrativos o contenciosos competentes por razón de la materia; como no puede tampoco justificar, según se ha dicho, que en el proceso penal se fije la deuda tributaria a ingresar, y no únicamente la "cuota defraudada", que es algo distinto de lo anterior[...]. Precisamente la separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador que ordena la Ley 1/1998 ofrece una buena ocasión para volver a la ortodoxia. Pues una vez separados ambos procedimientos, nada impide que el procedimiento liquidatorio continúe su curso de acuerdo con las normas tributarias, sin paralizarse por la eventual existencia de indicios de infracción o delito, salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del expediente infractor -hoy necesariamente distinto al liquidatorio- o del proceso penal (por ejemplo por existir dudas sobre la verdadera titularidad de los bienes o sobre la existencia de otro tipo de simulación[...]").

Estas palabras se explican por sí mismas y suponen centrar la cuestión en los términos adecuados.

Ulteriormente<sup>337</sup>, en relación con la Disposición Adicional Décima de la vigente LGT, ha señalado este autor que supone el reconocimiento expreso de que el delito fiscal no supone una novación de la obligación tributaria preexistente, sino que supone, por el contrario, una reserva de acción civil *ope legis*, lo que supondría que la Administración Tributaria seguiría disponiendo de su autotutela declarativa y ejecutiva, pues la LGT en ningún momento ordena la paralización del procedimiento inspector, al menos con carácter automático, exceptuando de esta consideración los supuestos en los que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del proceso penal, que es lo que ordena el artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, frente a la suspensión automática que se viene aplicando.

De nuevo no es preciso comentario sobre la posición de este autor, que parece entender correctamente el juego de las cuestiones prejudiciales y la posibilidad de paralelismo procedimental en los términos que ulteriormente veremos. Este autor ha influido, sin duda, en que la doctrina ulterior comience a centrar el tema sobre la cuestión del paralelismo procedimental.

---

<sup>337</sup> Cfr. "La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria", *Quincena Fiscal*, n. 5, 2004 págs. 6-7. También en relación con esta cuestión y sosteniendo las mismas tesis se ha de citar, del mismo autor, "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria", *Quincena Fiscal*, n. 19, 1998, así como "El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente", *Quincena Fiscal*, n. 10, 1999.

## **CAPÍTULO VI.- LA CRISTALIZACIÓN DEL PROBLEMA Y EL DEBATE SOBRE EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL**

### **1.- El Manual de Delitos contra la Hacienda Pública**

El presente interés por la cuestión que analizamos atañe no sólo a la doctrina, sino también a la Administración. Muestra del interés de esta última es el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública<sup>338</sup> de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado, cuyo aspecto más interesante y que lo dota de especial autoridad, es que, dada la paralización de la actuación administrativa en los casos de delito fiscal y, dado que los representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el curso del proceso penal son los Abogados del Estado integrados en la Dirección del Servicio Jurídico del Estado (que no en el Servicio Jurídico de la Agencia), en la actualidad, éstos constituyen el sector de la Administración Pública que mejor conoce lo que está pasando con el delito fiscal.

Mientras tanto, la Administración Tributaria, y, en concreto, la Inspección de Hacienda, viven bastante al margen del problema, en todos los sentidos de la expresión, pues, aunque la mayoría de los casos de delito fiscal surgen como consecuencia de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en el momento en que ésta tiene indicios de delito interrumpe el procedimiento, por lo que no es del todo consciente de "lo que pasa después", sin perjuicio de las

---

<sup>338</sup> *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.

particulares experiencias de los Inspectores de Hacienda como peritos en el ulterior proceso penal y de las unidades de investigación que actúan en los últimos años.

En el citado Manual, muy voluminoso y completo<sup>339</sup> se analizan, desde las mas diversas perspectivas, los problemas que plantea el sistema vigente, y se hace un estudio ponderado de las críticas doctrinales al mismo. Dado que son muy diversos sus autores y muy diversas las perspectivas, no se pretende hacer un resumen completo del mismo, si bien se deben tomar en consideración las menciones mas destacables a las críticas doctrinales, así como las propias opiniones de los autores, centradas especialmente en la responsabilidad civil derivada del delito, pero ya con claros apuntes de interés por el paralelismo procedimental.

Tras destacar la evolución jurisprudencial en términos bastante equivalentes a lo arriba realizado concluye el Manual que "pese a la rotundidad de estas sentencias, que prácticamente dejan zanjada cualquier opinión al respecto, lo cierto es que no han faltado voces entre la doctrina que critican esta postura jurisprudencial"<sup>340</sup>, mencionando la equiparación entre responsabilidad civil derivada del delito y deuda tributaria defraudada y recordando que la doctrina destaca que la deuda tributaria nace de la realización del hecho imponible y no de la comisión del delito.

Esta cuestión, se señala, "no es baladí, y tiene

---

<sup>339</sup> Si bien, como es inevitable en una obra colectiva de esta envergadura, con algunas contradicciones internas. La obra, por lo demás, representa, en mi opinión, un esfuerzo, y un resultado, absolutamente loable y ejemplar.

<sup>340</sup> Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., (2004) pág. 243.

importantes consecuencias prácticas, quizá las más importantes son las que se derivan de la modificación de la naturaleza de la obligación pecuniaria que se impone al condenado por delito contra la Hacienda Pública” pues “lo que inicialmente era una obligación nacida de la ley reguladora de cada impuesto -como concreción del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos-, merced a la condena, pasa a considerarse como una responsabilidad civil derivada de un delito”.

A partir de aquí son muchas las consecuencias prácticas, no especialmente beneficiosas para la Administración Tributaria, citando a modo de ejemplo, la competencia del órgano judicial para conocer de la ejecución, la alteración de la persona del deudor con quiebra del principio tributario de capacidad económica y la pérdida de prelación del crédito tributario<sup>341</sup>.

Sobre la indisponibilidad del crédito tributario y sobre si cabe o no reserva de acciones en el proceso penal concluye el autor en el citado Manual:

“No me consta ningún supuesto en que por parte de la Administración Tributaria se haya practicado una reserva de acciones para su posterior ejercicio en vía administrativa, por lo que debe quedar tal posibilidad como una mera hipótesis. Tampoco puede afirmarse con rotundidad que esta posibilidad -que tras la sentencia condenatoria la Administración Tributaria practicase la liquidación de la deuda tributaria conforme a los hechos declarados probados por la sentencia, y la exigiese por el procedimiento administrativo- estuviese exenta de dificultades. En este sentido, basta simplemente destacar que dicha liquidación sería susceptible de impugnación ante los órganos económico-administrativos y posteriormente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, lo cual supone diferir -por si fuese poca la demora de la jurisdicción penal- más en el

---

<sup>341</sup> Ibidem, págs. 242-245.

tiempo la firmeza de la liquidación tributaria<sup>342</sup>.

Sobre la coexistencia del nuevo plazo de prescripción de cuatro años para las deudas tributarias en vía administrativa que fijó la Ley 1/1998 con el de cinco años previsto para el delito fiscal en el artículo 131 del Código Penal se menciona la posibilidad de que, estando prescrita la vía administrativa para la exigencia del pago de la deuda tributaria, el deudor sea condenado a la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, recordando que parte de la doctrina considera que dicha responsabilidad no sería exigible, pero que no es esta la postura que ha mantenido el Tribunal Supremo que entiende que la responsabilidad civil no deriva de la deuda tributaria preexistente, sino que nace del delito mismo, por lo que el interés correspondiente a la cantidad en concepto de responsabilidad civil no será el interés de demora previsto en el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria sino únicamente el interés legal del dinero”<sup>343</sup>.

En el Manual se destacan también algunos de los problemas teóricos y prácticos más importantes que plantea el sistema, como es la relación entre la prueba en el proceso penal y la prueba a efectos tributarios, con los consiguientes problemas desde el punto de vista de la igualdad en la aplicación de los tributos derivados del sistema. Así, tras afirmarse la posibilidad de estimación indirecta para la fijación de la base imponible a efectos de delito fiscal, se señala:

“No obstante, en ocasiones, la estricta aplicación de los

---

<sup>342</sup> Ibidem, págs. 246-247.

<sup>343</sup> Ibidem, págs. 349-350.

criterios penales, supone que no se puede tener en cuenta la totalidad de la cantidad determinada por la Administración Tributaria como defraudada aplicando estrictamente la normativa fiscal, sino exclusivamente una parte de la misma, la que se corresponde con las exigencias derivadas del derecho fundamental a la presunción de inocencia. Esta doctrina, aplicada en la práctica por el Tribunal Supremo sin excepción, puede ocasionar en algunos supuestos la perversión del sistema, en la medida que, desde el punto de vista estrictamente económico, el sujeto se vea beneficiado porque su actuación sea constitutiva de delito, frente a la liquidación que se giraría de continuarse con la deuda en vía administrativa”<sup>344</sup>.

También se analizan los argumentos principales de la doctrina en contra de la declaración de responsabilidad civil en la sentencia penal que se sintetizan en los siguientes:

1. La Administración está suficientemente dotada de instrumentos jurídicos para hacer efectiva la deuda.

2. Las potestades tributarias de la Administración son por principio indisponibles.

3. La solución a que ha llegado la jurisprudencia desemboca, a veces, en una inexcusable vulneración del principio constitucional de capacidad económica, pues en ocasiones el responsable del delito no coincide necesariamente con el sujeto obligado por el Derecho tributario.

A estos argumentos, el autor añade los siguientes:

1. La tesis del Tribunal Supremo de determinar la cuota tributaria por la Jurisdicción Penal desconoce la propia evolución del Derecho público en general y del Derecho tributario en particular que nacen para dotar al Estado y a la Administración de instrumentos para llevar a cabo su actuación y una de las principales manifestaciones de esta

---

<sup>344</sup> Ibidem. pág. 390.



actuación es precisamente la potestad tributaria.

2. La autotutela ejecutiva o ejecutoriedad de los actos de las Administraciones Públicas, establecida en nuestro ordenamiento jurídico, permite a éstas la ejecución de sus actos administrativos por sus propios medios sin necesidad de acudir a la vía judicial.

3. La negativa de los juzgados y tribunales del Orden Penal a aplicar la normativa tributaria en toda su extensión y efectos, supone un perjuicio para la Hacienda Pública, carente de fundamentación, que hace que, en determinados casos, sea económicamente más beneficioso que los hechos sean constitutivos de delito fiscal a que se liquiden y exijan en vía administrativa<sup>345</sup>. Por lo que se refiere a los efectos prácticos del sistema articulado, se señala:

"[P]or diversas razones (bien estructurales de la organización y funcionamiento del Poder Judicial, bien específicas o coyunturales del órgano jurisdiccional concreto), lo cierto es que la ejecución monopolísticamente judicial de sentencias condenatorias en materia de responsabilidad civil aneja a la penal en los delitos de este tipo, rara vez produce un resultado satisfactorio -de íntegra reparación del daño causado por el delito, como preceptúa el Código Penal- al acusador particular, ofendido y lesionado -en este caso patrimonialmente- por la comisión del mismo."<sup>346</sup>

También se destaca la conculcación del principio de igualdad, que considera que "a nivel teórico, se podría solucionar si partimos de una postura de defensa firme de que la cantidad defraudada superior a 120.000 euros prevista en el artículo 305 CP es una auténtica condición objetiva de punibilidad, y no un elemento del tipo".

Así, el Juez Penal, para apreciar la existencia de

---

<sup>345</sup> Ibidem, págs. 391-393.

<sup>346</sup> Ibidem, pág. 458.

delito no tendría que llegar a una determinación exacta de la cuota tributaria defraudada, sino que bastaría con que tras la valoración de la prueba en el proceso penal, de acuerdo con las exigencias del derecho a la presunción de inocencia, se llegara al convencimiento de que indudablemente se defraudó una cantidad superior a los 120.000 euros, tras lo que se pasaría a la determinación de la responsabilidad civil, para lo que no sería necesario aplicar estrictamente los principios penales, determinándose de forma exacta la cuota tributaria aplicando exclusivamente la normativa tributaria sin ningún tipo de limitación.

Una solución alternativa, que serviría también para solventar otros problemas que surgen principalmente en materia de ejecución de sentencias, es mantener la tesis que propugna la reserva a la Administración, tras la sentencia penal condenatoria, del trámite liquidatorio de la cuota tributaria pendiente de pago<sup>347</sup>.

Este planteamiento, a juicio del autor, tiene como ventajas las de devolver la determinación de la deuda tributaria y aduanera a la órbita de la Administración y aplicar la normativa propia, así como la de evitar que en la materia tributaria se pronuncien instancias paralelas, por un lado, la Administración y los órganos del Orden Jurisdiccional Contencioso Administrativo cuando se trata de liquidaciones, y por otro, los tribunales del Orden Jurisdiccional Penal.

Según esta propuesta, nada tendría que ver la liquidación tributaria con el proceso penal (si bien estaría

---

<sup>347</sup> Ibidem, págs. 391-392.

vinculada a los hechos probados) ni la ejecución de la sentencia con la ejecución de la responsabilidad civil, pero esto supondría un retraso relevante, por lo que, en definitiva, se acaba sosteniendo el sistema vigente, si bien defendiendo la ejecución administrativa, ya prevista en la Disposición Adicional Décima de la LGT<sup>348</sup>, pues, en relación con los insatisfactorios resultados de la ejecución judicial de la responsabilidad civil se ha concluido previamente: "Las Administración, sin duda, tiene medios más poderosos y eficaces y actúa con mayor celeridad y flexibilidad en la investigación, traba, realización forzosa, en su caso, y aplicación de lo obtenido a la reparación del daño, a través del procedimiento administrativo de apremio"<sup>349</sup>.

Respecto del análisis y las propuestas que acabamos de ver, se ha de destacar que las mismas reflejan bastante correctamente los ecos de la doctrina sobre el tema, como también reflejan las limitaciones de la misma, pues en ambos casos se parte, como algo bastante inamovible, de la fijación por los Jueces de lo Penal de la responsabilidad civil y cuando se afirma la competencia de la Administración para fijar la cuota tributaria de los delincuentes fiscales se tiende a dar por sentado que se haría tras el proceso penal, lo que supondría retrasos que al final apoyan la continuación del sistema vigente.

El interés primordial detrás de las propuestas del Manual es en parte conceptual, sustraer la cuota tributaria del ámbito penal, pero en parte fundamental es el de detraer

---

<sup>348</sup> Ibidem, págs. 862-865.

<sup>349</sup> Ibidem, pág. 459.

la ejecución de la responsabilidad civil de este ámbito, rescatando para las estadísticas de la AEAT la "responsabilidad civil derivada del delito", que es su auténtico. Pese a lo anterior, el mismo hace un serio y a veces razonablemente exitoso planteamiento teórico de la cuestión, en base a los principios en juego, llamando la atención sobre las potestades administrativas y el Derecho tributario como marco natural de desenvolvimiento de la cuota tributaria y destacando las diferencias con el Derecho penal, cuya aplicación a la cuota tributaria de los delincuentes fiscales supone una conculcación del principio de igualdad. También llama la atención sobre numerosos problemas concretos que plantea el sistema articulado y apunta en ocasiones la posibilidad del paralelismo procedimental, ante la que, al igual que la mayoría de la doctrina, retrocede, por el miedo a las dos verdades que este podría originar.

## **2.- El Observatorio del Delito Fiscal**

El Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal<sup>350</sup>

---

<sup>350</sup> Se trata, en mi opinión, de un informe bastante completo y acertado en sus juicios si bien se echa en falta un mayor orden en su organización. Por otra parte, aunque apunta en una dirección correcta, se echa de menos un mayor remate de las ideas. Quizá la razón sea la elaboración institucional por el citado Observatorio, es decir, sin especificación de partes y de autores, lo que siempre impide un trabajo mas "afinado". En todo caso hay que destacar que, pese a la gran diferencia desde todos los puntos de vista con el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, se observa una clara cercanía en las ideas fundamentales, cuando no una evidente semejanza, debida, sin duda a que la mayoría de los 15 miembros del Observatorio son Abogados del Estado, como los autores del Manual. En el citado Observatorio (del que se ignora si continúa existiendo; no tenemos por estos lares la costumbre de suprimir las instituciones que se crean una vez perdido el interés por las mismas) se integra también un representante del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, así como otro del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. Ya la propia

constituye la auténtica cristalización de la cuestión que analizamos, siendo la manifestación más evidente del cambio de rumbo oficial que se produjo por aquellas fechas y que no acabó de cuajar.

Especialmente interesante resulta el propio uso del lenguaje en relación al problema que nos ocupa, que ya, por sí mismo, supone una toma de postura, pues se habla de "conversión de la deuda tributaria, preexistente al delito, en responsabilidad civil derivada del delito"<sup>351</sup>.

Se destaca también el problema, ya sobradamente conocido (y aparentemente resuelto con la responsabilidad penal de las personas jurídicas), relativo al Impuesto sobre Sociedades, en el que la sociedad es el sujeto pasivo y los administradores pueden ser responsables tributarios directos o subsidiarios según los casos, pero si estamos ante un caso de delito fiscal, el administrador, en cuanto autor, se convierte en el responsable directo de la responsabilidad civil, de manera que la sociedad sería responsable directa de la multa, pero responsable civil subsidiaria de la responsabilidad civil<sup>352</sup>.

También se señala que el régimen jurídico de la responsabilidad civil derivada del delito es muy diferente al de la deuda tributaria, así, por ejemplo, su plazo de prescripción es diferente, recordando el carácter polémico de la cuestión relativa a la subsistencia de la responsabilidad civil una vez transcurrido el plazo de

---

composición del Observatorio permite extraer conclusiones sobre el papel de la Inspección en la "observación" del delito fiscal.

<sup>351</sup> Cfr. *Primer Informe del Observatorio Del Delito Fiscal*, ob. cit., pág. 39.

<sup>352</sup> *Ibidem*.

cuatro años de prescripción de las deudas tributarias, pero que el Tribunal Supremo entiende que la responsabilidad civil no deriva de la deuda tributaria preexistente sino del delito y por tanto que la sentencia constituye un título judicial autónomo, plenamente eficaz para su exigibilidad, aunque la deuda tributaria esté prescrita.

Por último, se destaca "una consecuencia especialmente sorprendente de esta "metamorfosis" y es que mientras se sustancia el proceso penal no existe propiamente deuda tributaria liquidada pendiente, por lo que la Administración tributaria se puede ver obligada a expedir certificados positivos de estar al corriente del cumplimiento de obligaciones tributarias, por ejemplo para poder contratar con las administraciones públicas, a quienes probablemente constituyen los mayores incumplidores"<sup>353</sup>.

Por no extendernos más en aspectos ya sobradamente conocidos, únicamente se ha de dejar constancia de que el informe destaca especialmente el problema de la conculcación del principio de capacidad económica que supone el sistema.

Como conclusión sobre el mismo se ha de destacar que este informe ya da un decidido paso hacia delante en orden a la solución del problema, liberándose del grueso de las trabas observadas en la doctrina, pues parece claramente apuntar en la línea de un paralelismo de procesos, consecuencia de la no paralización de la actuación administrativa en los casos de delito fiscal que es lo que, en definitiva, se desprende como propuesta en sus páginas.

En línea con lo anterior, destaca que, "de existir

---

<sup>353</sup> Ibidem. pág. 40.

alguna vinculación entre importe de deuda defraudada y tipo penal se puede afirmar normativamente la autonomía de la vía administrativa y la vía penal, sin perjuicio de los ajustes ulteriores que resulten necesarios como consecuencia de los hechos que se declaren probados en uno u otro orden jurisdiccional (penal y contencioso-administrativo)" pues "[d]esde un punto de vista teórico no repugna que dadas las distintas reglas probatorias la deuda "administrativa" y la "penal" no coincidan. En efecto, cabe que un gasto no admisible en el IVA por falta de factura sea admitido a efectos penales; y, al revés, es posible que un hecho averiguado mediante una intervención telefónica u otra diligencia reservada al juez de instrucción, incremente la deuda tributaria que hubiera podido determinarse en vía administrativa, en cuyo caso podría ser reclamada en el proceso penal como responsabilidad civil"<sup>354</sup>.

Por ello, entre las conclusiones del citado informe, se ha de destacar la DÉCIMA:

"Una visión general de las soluciones adoptadas en ordenamientos jurídicos extranjeros pone de manifiesto la diversidad de respuestas posibles a las necesidades que se advierten respecto del delito fiscal. La pluralidad observada permite, no obstante, advertir ciertas tendencias que podrían ser consideradas en una futura reforma del delito fiscal en España. Las mismas se orientan hacia una más precisa tipificación de las conductas que se quieren sancionar penalmente -incluyendo acciones preparatorias como las falsedades de facturas o la manipulación de la contabilidad-; un esfuerzo por separar la exigencia de responsabilidades penales por el Poder Judicial, de la liquidación y cobro del tributo por la Administración tributaria; y una graduación flexible de penas privativas de prisión que tengan un efecto disuasorio real y, caso de ser impuestas, acarreen la privación de libertad".[...]  
Debería valorarse con atención la posibilidad de diferenciar

---

<sup>354</sup> Cfr. *Primer Informe del Observatorio de Delito fiscal*, ob., cit., págs. 107 y ss.

entre aquellos supuestos en que la Administración tributaria puede determinar el importe de la deuda defraudada con carácter previo a la formulación de la denuncia por disponer de los elementos de hecho necesarios, de aquellos otros en que la determinación administrativa deba posponerse, cuando sea preciso para la eficacia de la acción penal o imposible de determinar sin la investigación correspondiente (por ejemplo, casos de tramados)".

En todo caso, se señala que "[c]ualquier planteamiento en este sentido debe evitar reproducir la situación creada normativamente en España en 1977, cuando la persecución penal requería previo acto administrativo firme, ni dar ocasión a que así se determine judicialmente"<sup>355</sup>.

En definitiva, el citado informe apunta claramente a dos procesos paralelos, penal y tributario, en los casos de delito fiscal. Así se dice expresamente y así resulta del rechazo del sistema vigente y de la prejudicialidad administrativa, pues la única alternativa a ambos sistemas es el paralelismo procedimental.

### **3.- La incipiente posibilidad doctrinal de paralelismo procedimental**

Lo más destacable en la reciente doctrina es que, mientras hasta ahora la cuestión era la responsabilidad civil derivada del delito, ahora empieza a ser la del paralelismo procedimental. Ambas cuestiones están estrechamente unidas, pero conceptualmente son diferentes, por lo que el insensible desplazamiento desde la responsabilidad civil al paralelismo procedimental supone un avance conceptual importante ya que éste constituye el auténtico problema que hay que resolver, dado que la

---

<sup>355</sup> Ibidem.



responsabilidad civil solo surge a partir del rechazo del paralelismo procedimental, sobre el que la doctrina ahora empieza a estar dividida, si bien aún no es del todo consciente del problema.

De interés es la postura de CALDERON CERESO que destaca que el Código Penal no contiene previsión alguna sobre la procedencia de la responsabilidad civil en los casos de delito fiscal y que el presupuesto de la responsabilidad civil derivada del delito es que el hecho punible constituya la causa jurídica decisiva del daño o el perjuicio resarcibles.

Pese a ello, señala, la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene declarando la responsabilidad civil en los casos de delito fiscal, "sin advertir que el "daño" causado a la Hacienda Pública no procede directamente de la ejecución del delito, que se sitúa en el momento final del periodo establecido para efectuar la declaración y el ingreso de la cuota tributaria debida, sino en otro momento anterior que coincide con la realización del hecho imponible, que es precisamente "el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal".

Considera este autor que la obligación de pago del tributo surge, por tanto, de la ley, en el seno de una relación obligacional que se contraviene, y no de la producción de un daño resarcible causado por un hecho ilícito y afirma: "En estos términos, que nuestra jurisprudencia rehúsa, no es dogmáticamente correcto considerar perjudicada a la Administración tributaria, por

la doble razón de la procedencia "ex lege" de la deuda y porque la Hacienda Pública conserva en su patrimonio el crédito contra el obligado tributario, que puede hacer efectivo por el riguroso procedimiento de apremio"<sup>356</sup>.

También alude este autor a la jurisprudencia encuadrada en la que antes denominamos línea *perdedora*, que es la correcta en su opinión, señalando:

"[L]a situación que se produce cuando la cuantía defraudada excede el resultado típico [...] es ciertamente llamativa; primero porque desde la remisión de las actuaciones a la Fiscalía o al Juzgado de Instrucción queda en suspenso el ejercicio de las potestades administrativas de autotutela, con la consiguiente completa atribución al órgano judicial de las competencias para depurar la eventual responsabilidad delictiva (art. 44 Ley Orgánica del Poder Judicial y 114 LECrm.); segundo, porque la cuota defraudada surgida del hecho imponible, se transforma en su naturaleza pasando a ser considerada en lo sucesivo el daño producido a la Hacienda Pública; y tercero, que la cuantificación corresponde realizarla al Juzgado o Tribunal del orden penal, a modo de cuestión prejudicial no devolutiva de naturaleza administrativa tributaria (STS. 18-12-2000, 30-10-2001, 21-12-2001, 15-07-2002, y 03-02-2005), a partir de los medios probatorios que rigen en el proceso penal (habitualmente pericial y documental) valorados por el órgano jurisdiccional en los términos del art. 741 LECrim., debiendo expresar razonadamente los fundamentos de su convicción [...]"<sup>357</sup>.

Destaca también que la mutación del título por la sentencia condenatoria, no solo sustituye la obligación inicial *ex lege* por otra *ex damno*, sino que hace ineficaz la prescripción administrativa ganada por el transcurso de

---

<sup>356</sup> Cfr. CALDERÓN CERESO, A., "La responsabilidad civil derivada del delito fiscal", ponencia presentada al Curso "Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria", celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, los días 4-6 de mayo de 2005, págs. 7-8.

<sup>357</sup> Ibidem, págs. 8-9. También señala este autor la distorsión que más destacada ha sido por la generalidad de la doctrina, en virtud de la cual los responsables en caso de tributos de personas jurídicas, o en el caso en que se condene a terceros como inductores o cooperadores necesarios del fraude fiscal, no van a ser los obligados tributarios ni van a tener la capacidad contributiva que está en la base del deber contributivo. Ibidem, págs. 9-10.

cuatro años, a pesar de ser el delito fiscal un tipo penal en blanco, que descansa en los elementos contenidos en la norma tributaria, de manera que la "desconexión del proceso penal respecto de la regulación administrativa de la materia, determina la condena al pago de la deuda que se conecta al delito y al plazo de prescripción de éste"<sup>358</sup>.

En esta línea argumental, CALDERON CERESO considera la Disposición Adicional Décima de la vigente LGT como un intento de enmendar estos planteamientos criticables, si bien esta disposición presupone la efectiva declaración de responsabilidad civil derivada del delito, de manera que el legislador se decanta por la tesis jurisprudencial.

GARCÍA DÍEZ claramente defiende que no se paralice el procedimiento inspector en base a que, dado el principio de intervención mínima del Derecho Penal, "la Administración tributaria debe tener completo conocimiento de la situación tributaria del obligado tributario antes de ejercitar el tanto de culpa, y para ello debe desempeñar con normalidad y hasta el final las funciones propias (de regularización fiscal) que tiene encomendadas", lo que es una garantía para el contribuyente, pues evita "denuncias infundadas y posibles utilizaciones abusivas del tanto de culpa en los procedimientos de aplicación de los tributos"<sup>359</sup>.

---

<sup>358</sup> Ibidem, pág. 10.

<sup>359</sup> GARCÍA DÍEZ, C., "La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario", *Impuestos*, n. 17/2006, págs. 23-24. Entre los autores que consideran que el procedimiento administrativo puede continuar en los casos de delito fiscal hay que citar también a CHOCLÁN MONTALVO que destaca que "no hay riesgo de contradicciones entre la sentencia penal y la resolución administrativa firme en el caso de continuación del procedimiento de liquidación, incluso después de haber agotado la jurisdicción contencioso-administrativa, en atención a los diferentes objetos procesales, y los diferentes conceptos de la cuota defraudada

A juicio de este autor, la intervención paralela de ambas jurisdicciones, contenciosa y penal, sobre una misma realidad no tendría que plantear conflictos jurisdiccionales, pues las perspectivas y fundamentos jurídicos son distintos, y distinto es el objeto procedimental, la cuota tributaria regularizada, y procesal, la cuota tributaria defraudada<sup>360</sup>.

Por su parte, RIBES RIBES se plantea la "cuestión relativa al modo de exigir la deuda tributaria determinada por el juez penal como presupuesto para la apreciación de la existencia de delito, interrogante este que solo se plantea -obviamente- en los supuestos de sentencia condenatoria"<sup>361</sup>, considerando que "si la deuda tributaria no es consecuencia del hecho criminal, su resarcimiento debería articularse, en buena lógica, con independencia del proceso penal"<sup>362</sup>.

Señala esta autora que una cosa es la obligación tributaria, cuya causa se halla en la ley y otra muy distinta es que, por razones de economía procesal, la cuota tributaria pueda exigirse a través de la pieza de

---

*y la cuota tributaria devengada*". Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J.A "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo", La Ley, 1/2004, pág. 1581. Por su parte GARCIA NOVOA defiende el carácter irrenunciable del crédito tributario frente al carácter renunciabile de la responsabilidad civil, y considera que no tiene sentido la provisión de un título específico, que la Hacienda Pública siempre conserva en virtud de sus potestades de autotutela. GARCIA NOVOA C., "Elementos de cuantificación de la obligación tributaria" en VV.AA. (director CALVO ORTEGA, R., y coordinador TEJERIZO LÓPEZ, J.M.), La nueva Ley General Tributaria, Thomson/Cívitas, Madrid, 2004, pág. 375.

<sup>360</sup> Cfr. GARCÍA DíEZ, C., "La activación del tanto de culpa..."ob.cit., pág. 29. Cita aquí el autor a BAYONA DE PEROGORDO, "Aspectos procedimentales del delito fiscal", Revista Española de Derecho Financiero, n.15-16/1977, pág. 770.

<sup>361</sup> Cfr. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid, 2007, pág. 168.

<sup>362</sup> *Ibidem*, pág. 171.

responsabilidad civil, solución que "aunque incorrecta, constituye en la actualidad el único cauce para garantizar el efectivo cobro de las cantidades debidas al Erario Público" dadas las indeseables consecuencias de no ejercitar la acción civil junto con la penal, al no poder adoptar el juez medidas cautelares, con el riesgo de alzamiento de bienes, que, además, al no ser la deuda líquida, podría quedar impune<sup>363</sup>.

Por otra parte, comparte los primeros pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Barcelona, si bien estos desconocen el mandato legal del artículo 180.1 de la LGT y del artículo 32 del RGRST, que imponen a la Administración la paralización del procedimiento administrativo, lo que se traduce en la imposibilidad de que la Administración se resarza de la cuota tributaria debida hasta que recaiga la sentencia en el proceso penal<sup>364</sup>.

Valora positivamente la solución adoptada por la Disposición Adicional Décima de la LGT que "viene a clarificar y en algún caso a rectificar no pocas cuestiones dudosas en las que el TS, a nuestro parecer, mantendría una doctrina equivocada"<sup>365</sup>, pero destaca que la

---

<sup>363</sup> Ibidem, págs. 172-174.

<sup>364</sup> Ibidem, pág. 175.

<sup>365</sup> Sintetiza lo que denomina la racionalidad introducida en este ámbito por la citada disposición en las siguientes consideraciones: La LGT faculta al Tribunal Penal para que declare en el propio proceso penal, por economía procesal, el abono de la deuda impagada sin transmutar su verdadera naturaleza de deuda derivada de la relación jurídico-tributaria.

Así, en contra de lo declarado por el TS en su sentencia de 30 de abril de 2003, esta disposición establece que los intereses de demora sí se hallan incluidos en la responsabilidad civil, y, en contra de la sentencia de 15 de julio de 2002, la citada disposición supone una revisión de dicho criterio jurisprudencial al señalar que, extinguida la deuda tributaria por prescripción, no cabe hacer pronunciamiento sobre la responsabilidad civil, pues según el artículo 173.1.c) LGT el procedimiento de apremio concluye cuando desaparece la deuda

Hacienda Pública, "habrá de esperar en todo caso a la finalización del proceso penal para proceder al cobro de las cantidades adeudadas, evidencia esta que, junto a la incorrección que cabe predicar de la responsabilidad civil dimanante del delito fiscal en este extremo, impone la necesaria búsqueda de un cauce jurídico que permita a la Administración Tributaria acceder de forma anticipada a tales ingresos, lógicamente, sin sanción alguna".

El problema, a su juicio, está en los artículos 180.1 LGT y 32.5 del RGRST que solo autorizan la reanudación de las actuaciones administrativas, en su caso, tras la conclusión del proceso penal por delito fiscal.

Como solución propone que la Administración conservara la facultad de autotutela declarativa, pero reservándose la acción civil, de manera que se desdoblara en dos el expediente, "previa cuantificación de la deuda tributaria por el juzgador, de modo tal que mientras uno se tramitara en vía administrativa dirigido exclusivamente al cobro de la cuota sin ningún tipo de sanción, en la vía penal se dilucidaría de modo paralelo si la conducta integra o no el delito contemplado en el art. 305 CP. En suma, si los hechos fueron constitutivos de delito, nada impediría el consiguiente señalamiento en la sentencia penal tanto de la pena correspondiente cuanto de la responsabilidad civil que, por daños y perjuicios derivados del delito (y no por

---

tributaria, luego no es posible que se inicie cuando la deuda se ha extinguido ya. Si, como pretende el Tribunal Supremo, el pago es en concepto de responsabilidad civil derivada del delito, las reglas aplicables deben ser las de la LECrim. y supletoriamente las de la LEC, mientras que, si se defiende la no mutación del título, no hay razón alguna para negar la ejecución vía procedimiento de apremio. Ibidem, págs. 179 y ss.

la cuota tributaria), en su caso proceda; si, por el contrario, la hipótesis delictiva no se materializara, archivándose la causa penal, la Administración retomaría entonces el expediente, procediendo a la imposición de la sanción administrativa pertinente. No existiría riesgo de contradicción entre la sentencia penal y la resolución administrativa firme, incluso después de haber agotado la jurisdicción contencioso-administrativa, bien entendido que se trata de diferentes objetos procesales<sup>366</sup>.

Respecto de esta posición se debe destacar, en primer lugar, que es cautiva de la petición de principio a que antes nos hemos referido, pues considera como ventaja de la fijación de la responsabilidad civil derivada del delito, el que esta sea la única posibilidad para garantizar el efectivo cobro de las cantidades debidas a la Hacienda Pública, lo cual es cierto sólo una vez que se ha optado por paralizar la acción administrativa.

En esta propuesta no se entiende muy bien el sentido de la autotutela administrativa si supone la cuantificación previa de la deuda tributaria por el juzgador (penal), ni el porqué de la cuantificación por éste de la deuda tributaria. Tampoco se entiende cuándo, dónde y cómo podría el juzgador haber cuantificado la deuda tributaria para que la Administración la cobre *paralelamente* al proceso penal que, por tanto, parece que no habría concluido.

En definitiva, el sistema propuesto es el actual, pues la vía paralela que propone, al partir de la previa cuantificación de la deuda por el juzgador, supone que la

---

<sup>366</sup> Ibidem, págs. 184-185.

vía administrativa, ejecutiva, que no declarativa, habría de comenzar cuando la vía penal hubiera terminado, y eso es, exactamente, lo que pasa tras la Disposición Adicional Décima de la LGT.

#### **4.- La doctrina a favor del paralelismo procedimental en torno a la Ley Orgánica 5/2010**

El problema fundamental de esta ley es el de desentrañar su sentido, pues sus avatares reflejan los del paralelismo procedimental, de manera que mientras unos sectores doctrinales la entienden en términos de las estadísticas recaudatorias de la AEAT, otros, al principio mayoritarios, consideraron que la reforma supone un cambio de paradigma y un paso definitivo hacia el paralelismo procedimental.

Aparentemente a favor de éste, pero más cerca del sistema vigente de lo que pudiera parecer, IGLESIAS CAPELLA, en relación con el Proyecto de Reforma señaló que "parece que, por fin, se vislumbra un cambio de paradigma", de manera que cuando la Administración Tributaria haya podido determinar el importe de la cuota tributaria, mediante la correspondiente liquidación, no habrá responsabilidad civil, que sólo nacerá cuando no se haya podido liquidar. A su juicio, como consecuencia de la reforma prevista, lo que procede es regular la actuación coordinada de los órganos de la Administración Tributaria y del Poder Judicial, atribuyendo a cada uno de ellos la función que le es propia: a los primeros la exigencia de la cuota defraudada, a los



segundos la imposición de la sanción penal<sup>367</sup>.

Pero entiende que la Inspección no tiene funciones de policía judicial, por lo que "no se trata tanto de suprimir el efecto suspensivo como de mejorar la regulación de sus condiciones de aplicación a los procedimientos tributarios distintos del sancionador. La Ley tributaria (no la penal) es la que debe regular con precisión tanto el momento en que se inicia como aquel en que finaliza el efecto suspensivo que la instrucción penal supone sobre la instrucción administrativa"<sup>368</sup>.

Por ello, considera válido el art. 180 LGT en cuanto al comienzo del efecto paralizador de actuaciones, pero no en cuanto al cese del mismo "pues el fundamento de la suspensión no es la incompatibilidad de potestades sancionadoras sino, en todo caso, la observancia de las garantías procesales del presunto delincuente en la fase de instrucción penal", destacando, además, que al Juez solo le interesa conocer si la cuantía defraudada supera el umbral del delito, para lo que, según el art. 777 LECrim "podrán efectuarse las correspondientes diligencias judiciales de investigación", pero cosa muy distinta es regularizar la situación del contribuyente y liquidar la cuota tributaria.

A su juicio, "una vez concluida la instrucción penal, tanto si se decide iniciar la fase de juicio oral como si no, debe reanudarse el procedimiento legalmente establecido para determinar la deuda tributaria, que no es otro que el

---

<sup>367</sup> Cfr. IGLESIAS CAPELLA, J., "La deuda tributaria y la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública en el Derecho proyectado", Impuestos, 17/2009, págs. 15 y ss. Este autor es Inspector de Hacienda.

<sup>368</sup> Ibidem, pág. 20.

de liquidación en vía administrativa”<sup>369</sup>, de manera que propone algo así como un “modelo de preferencia penal limitada” en cuya virtud, finalizada la instrucción, la Administración regularizará en base a los hechos incluidos en el auto de apertura del juicio oral y cualesquiera otros que sin relevancia penal puedan ponerse de manifiesto en el curso de la comprobación administrativa, frente al modelo de preferencia penal absoluta en cuanto al procedimiento sancionador, no considerando necesario esperar a la reforma del Código Penal “para aplicar un modelo de concurrencia de actuaciones”.

Se ha de coincidir en esta posición en cuanto destaca la imposibilidad legal por parte de la Inspección, que no es policía judicial, de realizar una actividad de auténtica investigación, una vez surgidos los indicios de delito, por lo que, en la medida en que se entre en una fase en la que resulte necesaria esta actividad, con las correspondientes garantías procesales, la Administración debe paralizar su actuación. Ahora bien, en esta postura se observan, en mi opinión, dos importantes puntos débiles, de nuevo consecuencia de la cautividad que nuestra concreta realidad establece sobre nuestras concepciones.

El primero es el relativo a la que parece una aceptación incondicionada de la paralización administrativa ante los indicios de delito, que parece fundamentar en la necesidad de una actividad de investigación para la que la Inspección no tendría competencia, cuando la práctica demuestra que es frecuente que con la mera actuación

---

<sup>369</sup> Ibidem, pág. 21.

administrativa se pueda liquidar, incluso en los casos de delito fiscal, de manera que el problema en estos casos no es paralizar para respetar las garantías procesales, entre otras razones, porque la tarea de la Inspección ya estará hecha cuando se plantee este problema, sino que la cuestión será la de los posibles efectos del derecho a la no autoincriminación en relación con las pruebas obtenidas en la fase de comprobación inspectora o, más modestamente, la posición jurídica del ciudadano afectado.

Problema importante, pero que no es el mismo pues, en realidad, el problema que plantea el autor es el derivado de la ausencia de competencia de la Inspección para la investigación del delito fiscal y la consiguiente ausencia de regulación del procedimiento para ello, lo que hace que, en la medida en que sean necesarias actuaciones de investigación, pero sólo en esa medida, el problema es que la Administración, al no tener competencia para ello, debe pararse. Pero esto no es un problema de procedimiento tributario, de legislación tributaria. El problema aquí es, fundamentalmente, procesal penal y, por ello, excede en parte el modesto ámbito de la LGT.

El segundo problema es que si la Inspección Tributaria carece de competencias para la investigación del delito fiscal, habría que plantearse la cuestión de a quién corresponden estas competencias, o deberían corresponder. Igualmente, habría que plantearse la posición jurídica del afectado, quienquiera que realice esa actividad.

DE LA TORRE DÍAZ, Secretario de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda, hizo manifestaciones

de interés en el Congreso de la citada organización celebrado en octubre de 2010 en Tarragona, bajo el título "El delito fiscal como instrumento anti- fraude: balance de una reforma"<sup>370</sup>. Significativo es que encuadra la cuestión que estamos analizando bajo el epígrafe "La recaudación de las cuotas", destacando que la cuestión de la recaudación de las cuotas derivadas del delito fiscal ha sido abordada en la reforma penal, cuyas novedades son principalmente dos:

- Cuando la sentencia sea firme, la Agencia Tributaria no sólo recaudará, como hasta ahora (según establece la Disposición Adicional 10ª de la LGT) la cuantía dejada de ingresar o devolución fraudulentamente obtenida y sus intereses, sino también la sanción correspondiente, lo que considera un claro avance al concentrar la ejecución monetaria en un único órgano, que además es el que mejor ha venido funcionando.

- La segunda cuestión, que considera más sofisticada y compleja, la de la responsabilidad civil que debe pagar un condenado por delito contra la Hacienda Pública, que tras la reforma se limita a la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la LGT, mientras que "a día de hoy, la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública incluye siempre la deuda tributaria dejada de ingresar que se transforma, por mandato de la ley, en responsabilidad civil por delito".

---

<sup>370</sup> Cfr. DE LA TORRE DÍAZ, F., ponencia "El delito fiscal como instrumento anti- fraude: balance de una reforma" en el Congreso de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda (IHE), octubre de 2010, Tarragona.

La derivada de esta historia, a su juicio, es que si la Administración Tributaria puede liquidar no habrá responsabilidad civil por delito, porque la misma habrá liquidado y cobrado. Las implicaciones de esto, más allá de que se puede ser más claro, son, a su juicio, significativas: La Administración Tributaria debe liquidar y cobrar, aunque remita el expediente a delito fiscal<sup>371</sup>, o, más bien, es lo que debería suceder cuando entren en vigor los imprescindibles cambios en la LGT, pues la reforma se ha quedado incompleta al no haberse tramitado en paralelo la imprescindible modificación de la citada ley, que debería incluir los siguientes preceptos:

-El artículo 68.1.b por el que se establece la suspensión de los plazos de prescripción para que la Administración Tributaria liquide cuando las actuaciones se envían a delito fiscal, que ya no tiene sentido, puesto que la Administración Tributaria puede liquidar.

-La modificación del artículo 180 es clave, pues se debe coordinar la facultad de la Administración Tributaria de liquidar y recaudar, con la tutela judicial efectiva establecida en el artículo 24 de la Constitución, y la prevalencia del orden jurisdiccional penal, establecida en los arts. 10.2 y 44 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

-Asimismo, deben modificarse los preceptos del RGRST,

---

<sup>371</sup> En su opinión, la reforma acabará con una discriminación intolerable, puesto que no es razonable, ni explicable, que un ciudadano que deje de pagar 1.000 Euros en su declaración de la renta, se pueda enfrentar a un embargo de su cuenta corriente en pocos meses, mientras que un presunto delincuente fiscal que deja de ingresar un millón de euros, no se enfrente a esta situación hasta que transcurran varios años, sin que en muchas ocasiones se hayan tomado las medidas adecuadas para asegurar el cobro.

del RGR y del RGGIT.

-Por último, es imprescindible que se prevea expresamente un régimen transitorio para la ejecución de aquellas sentencias firmes, cuyos procesos penales se hayan iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación del Código Penal.

Su conclusión es que, si no se produce esta reforma, nos podríamos encontrar con condenas de delito fiscal en las que no se llegue a cobrar los importes defraudados a la Hacienda Pública porque los Tribunales estimen que la Administración Tributaria debía haber liquidado por lo que no puede exigir la cuota como responsabilidad civil derivada del delito, de manera que, aunque la reforma es claramente positiva en este punto, la falta de desarrollo puede llevarnos a una situación peor que la del punto de partida.

Por su parte, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS<sup>372</sup>, tras señalar que el 305.5 no es fácil de entender y destacar que ha sido una cuestión pacífica en la Administración Tributaria que en los casos de delito fiscal procedía paralizar el procedimiento de liquidación aunque ello no estuviera dicho en ninguna norma, pues la LGT se refería solo al procedimiento sancionador, de manera que fueron las normas reglamentarias las que previeron la paralización, se plantea la viabilidad jurídica del "modelo al que apunta la reforma del Código Penal", de paralelismo procedimental, que no encuentra problemático desde el punto

---

<sup>372</sup> Cfr. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., (Director del Servicio Jurídico de la AEAT), "Prejudicialidad penal y delito fiscal", intervención en las jornadas organizadas por la Abogacía General del Estado en noviembre de 2010.

de vista del principio *ne bis in idem*, ni en la interdicción de un doble enjuiciamiento.

Aunque considera que el modelo supone la recuperación por la Administración de su facultad de liquidar en los casos de delito fiscal, pues el precepto dice que la responsabilidad civil surge únicamente cuando la Administración Tributaria no ha podido liquidar la deuda fuera del proceso penal, se plantea la cuestión, que considera el auténtico problema del modelo, del obligado respeto a los hechos que fije el Juez Penal por la prevalencia de este orden jurisdiccional, respeto que, a su juicio, puede lograrse ex ante o ex post, si las actuaciones administrativas tienen carácter provisional y se acomodan a lo que determine el juez penal, solución que considera recogida en los artículos 103 d) y 190.3 a) del RGGIT, si bien considera que posiblemente la aproximación al problema sea diferente según se realice por personas próximas al Derecho tributario o al Derecho penal.

En todo caso, la importancia del nuevo 305.5 del Código Penal radica, a su juicio, en que el mismo se puede interpretar en el sentido de que existen supuestos en los que el proceso penal no será óbice para la continuación de las actuaciones administrativas.

En esta línea, FALCÓN Y TELLA consideró que la reforma formula una nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito, ya que limita la misma al «importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria», lo que

acaba con "la tesis de la novación en la naturaleza de la deuda como consecuencia del delito, pues es claro que la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito, al menos en la parte que no sea imposible liquidar y recaudar en vía administrativa"<sup>373</sup>.

Ello supone, a sus juicios, que corresponde a la Administración y al orden contencioso administrativo la determinación de la deuda propiamente dicha, así como la adopción, de las cautelas necesarias para asegurar su cobro, pues del tenor del nuevo apartado 5 que se refiere a «la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar», en pasado, se desprende que la Agencia no debe necesariamente paralizar el procedimiento de liquidación cuando se inician actuaciones penales.

Destaca este autor que existen casos en que la deuda tributaria puede determinarse y exigirse al margen de que

---

<sup>373</sup> FALCÓN Y TELLA, R. "La reforma del Código penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 1/2011 (Editorial). Este autor ha señalado después que el apartado 5 del artículo 305 CP "parece partir de la idea de que sólo existe responsabilidad civil respecto al quinto año, ello se explica porque la intención inicial de los impulsores de la reforma era que el procedimiento administrativo de liquidación no se paralizase, de manera que en el momento de recaer la sentencia condenatoria se habría cobrado ya la deuda correspondiente a los ejercicios no prescritos [...]Lo cierto es, sin embargo, que finalmente no se ha modificado la Ley General Tributaria y en la práctica el procedimiento administrativo sigue paralizándose cuando se producen actuaciones penales, por lo que la responsabilidad civil se fija en la sentencia respecto a todos los ejercicios objeto de condena". Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., "La regularización del «quinto año»", *ob. cit.*, pág. 2. Vid. también, BANACLOCHE, J., que se muestra partidario de la liquidación administrativa en "Atestado y prueba pericial", *VV.AA. Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 274 y ss., (cfr. pág.283).



exista o no delito, por ejemplo aplicando presunciones (que son incompatibles con la presunción de inocencia, pero que despliegan todos sus efectos en el ámbito estrictamente tributario). Igualmente pueden existir descubiertos no dolosos (junto a los que pueden ser constitutivos de delito), los cuales obviamente deben ser objeto de una liquidación provisional aunque haya actuaciones penales. E incluso descubiertos que puedan ser dolosos, pero cuya cuantía sea clara, versando las actuaciones penales exclusivamente sobre la existencia o no del dolo determinante de la existencia de delito.

No quiere con ello decir que la Administración pueda siempre continuar con el procedimiento de liquidación pese a la existencia de actuaciones penales, pues en muchos casos no es así, y no sólo porque existan actuaciones penales sobre ese concepto y ejercicio, sino también en cualquier otro caso en que exista prejudicialidad penal, pues recuerda que esta exige que existan actuaciones penales sobre los hechos, pero también que la decisión que adopte el juez o tribunal penal pueda tener una influencia decisiva sobre la procedencia o cuantía de la liquidación, o, en palabras del art. 10.2 LOPJ que exista «una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta».

En consecuencia, considera que, al remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al Juez Penal, la Agencia debe valorar si la decisión que en su día se adopte en la vía penal tiene o no una influencia decisiva en la procedencia o en la cuantía de la

liquidación, de manera que, si el resultado de esa valoración es positivo, la Administración debe paralizar el procedimiento de liquidación, pero no debe hacerlo si el resultado es negativo. Por otra parte, la paralización debe afectar, no sólo a los conceptos y ejercicios objeto de actuaciones penales, sino a todos los procedimientos de liquidación en curso que puedan verse afectados concluyendo que esto es posible actualmente sin una modificación de la Ley General Tributaria.

De nuevo no hay nada que añadir a esta posición que, como se verá ulteriormente, es conceptualmente acertada.

#### **5.- Las críticas doctrinales al posible paralelismo procedimental y el fracaso de la reforma de 2010**

Ya en los primeros momentos del intento de reforma se plantearon duras críticas doctrinales a la posibilidad de paralelismo procedimental. Así, sobre la recomendación de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley Orgánica de modificar el artículo 180.1 de la LGT, suprimiendo la paralización del procedimiento de liquidación, JUAN LOZANO y TRIGO SIERRA, parecen considerar que el sistema establecido es el de paralelismo procedimental lo que, a su juicio, plantea el problema, que califican de peliagudo, de la continuación del procedimiento de inspección, que hará necesario replantear la sostenibilidad de ese nuevo diseño en orden al respeto de las garantías procesales en atención a la funcionalidad y efectos que acaben alcanzando (siquiera de facto) en el ámbito penal los resultados de la comprobación e investigación.

Este posible paralelismo procedimental, a su juicio, hace surgir interrogantes importantes sobre qué pasará en el caso de que el pronunciamiento de la sentencia sea incompatible con la liquidación y exacción de la deuda que ya se hubiera producido, y sobre si puede considerarse que la mera deducción o devolución total o parcial de la deuda en tales casos resarce al particular de los perjuicios que ello le haya podido suponer.

Aunque, también consideran posible que la intervención de la Jurisdicción Penal quede limitada exclusivamente a la apreciación del dolo como elemento intencional que califica como penalmente típica la conducta, pero que el Juez Penal queda vinculado por la calificación y cuantificación de la deuda realizada por la Administración y concluyen:

“Queremos entender que esto no puede ser así; y que, de serlo, el nuevo esquema de efectos resultantes de la prejudicialidad debería respetar la integración de los elementos objetivos del tipo procedente no de las actuaciones administrativas sino, en algún caso de lo que pueda resultar de la jurisdicción contencioso-administrativa. Entendemos que cualquier otra interpretación es insostenible puesto que privaría al obligado tributario de la tutela judicial efectiva pues faltaría un pronunciamiento jurisdiccional sobre la interpretación y aplicación de la normativa tributaria con la que se integran los tipos penales. Tampoco dice nada esa recomendación de la Exposición de Motivos acerca de la paralización del procedimiento sancionador que, tal como está el contexto normativo actualmente vigente, puede haberse iniciado ya en el momento de remisión del expediente por presunto delito y que, por razón de esta última circunstancia, también debe paralizarse”<sup>374</sup>.

---

<sup>374</sup> Cfr. Juan LOZANO, A.M./TRIGO SIERRA, L.F., “Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública”, Actum fiscal, n.3, Actualidad, mayo de 2007, pág. 47. Se plantean estos autores el momento en que se debe dar traslado de las actuaciones y señalan que de acuerdo con las normas procesales penales podría defenderse que la solución más acorde con estas sería deducir de inmediato el tanto de culpa penal y paralizar el procedimiento administrativo, aunque, por otra parte, se defiende también que la presentación de la denuncia por la

Igualmente señalaron que el nuevo apartado 5 del artículo 305 del proyecto de Código Penal confirma claramente la inocuidad de la consumación de la prescripción tributaria, tanto sobre la perseguibilidad penal del ilícito como respecto a la exigencia de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública<sup>375</sup>.

El tratamiento de la "prejudicialidad" que realizan estos autores, como en general los procedentes del ámbito tributario, no es correcto, como se verá cuando analicemos esta cuestión. No existe prejudicialidad penal alguna en la fijación de la cuota tributaria, pues nada en nuestro Derecho impone que ésta deba ser fijada por un Juez Penal o que, si ha sido fijada previamente por la Administración, se deba adaptar a una sentencia penal ulterior.

Donde tienen plenamente razón los autores, y esta es probablemente la única razón actual para la continuación del sistema articulado en torno al delito fiscal, pese a la reforma realizada, es en que la continuación del procedimiento de inspección en los casos de delito fiscal pondría definitivamente sobre la mesa el significado de dicho procedimiento y las respectivas posiciones jurídicas de Administración y contribuyente, cuestión que aún no se ha planteado con crudeza como consecuencia de la paralización de actuaciones administrativas ante los indicios de delito.

Para MELLADO BENAVENTE, por su parte, sólo respecto de la sanción y de la deuda tributaria prescrita en vía

---

Administración solo podrá hacerse motivadamente y de forma responsable cuando los hechos constatados arrojen efectivamente indicios de delito, lo que exige una previa actividad de comprobación, ob. cit., pág.46.

<sup>375</sup> Ibidem, pág. 45.

administrativa la Administración deberá abstenerse y esperar a la sentencia penal, y a esta finalidad responde el 305.5, de manera que, en los expedientes de delito fiscal remitidos por la Administración Tributaria a la Jurisdicción Penal ésta ya habrá liquidado y recaudado la deuda tributaria.

A su juicio, esta "simultaneidad parcial de actuaciones judiciales y administrativas puede generar distorsiones y contradicciones, que sólo pueden ser resueltas con una máxima coordinación entre los Tribunales de Justicia y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en otro caso podría acarrear perjuicios irreparables a los implicados en los procedimientos por Delito contra la Hacienda Pública; imaginemos una deuda liquidada, con embargo y subasta de bienes del deudor, y después en vía judicial resulta que la deuda es bastante inferior"<sup>376</sup>.

Por su parte VELASCO CANO<sup>377</sup> interpreta que la reforma permite la liquidación, pues la Administración no se abstiene salvo en la sanción, cambio trascendental, que puede generar distorsiones de difícil solución, con diferentes criterios de "determinación de la deuda tributaria definitiva que entendemos corresponderá al Tribunal Penal, que puede no coincidir con la liquidada y recaudada administrativamente"<sup>378</sup>, y ello pese a afirmar que la posible vinculación de la Administración a la sentencia

---

<sup>376</sup> Vid. MELLADO BENAVENTE F.M., "Antecedentes", en VV.AA. *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M.CISS, Madrid, 2009, págs 25 y ss. pág. 29 y ss.(cfr. Págs 50-51). Este autor, como Inspector de Hacienda se ocupó de temas de delito fiscal.

<sup>377</sup> VELASCO CANO, F., "Actuaciones inspectoras y delito contra la Hacienda Pública", en VV.AA. *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M.CISS, Madrid, 2009, págs., 393 y ss. Este autor es Inspector de Hacienda ocupado durante años en temas de delito fiscal.

<sup>378</sup> *Ibidem*, págs. 412-413.

penal lo es solo a los efectos represivos, y "nada obliga a pasar por las calificaciones que los jueces y tribunales del orden penal haga[n] de las cuestiones administrativas prejudiciales"<sup>379</sup>.

Especialmente crítico con la reforma es MONTERDE FERRER que considera que a partir de ésta "se van a disociar la responsabilidad penal y la civil, en un claro retroceso respecto de la situación anterior, puesto que la responsabilidad civil no se decretará por los Juzgados y Tribunales, salvo en casos excepcionales" concluyendo que cuando "la acusación solicite que el Tribunal penal declare y determine la responsabilidad civil del delito fiscal, el defensor podrá argumentar, salvo en el caso de la prescripción, que la Administración no ha ejercitado su potestad de liquidar por una causa contraria a la ley. Todos los casos que hasta ahora eran resueltos con facilidad en la jurisdicción penal van a encontrar dificultades insalvables, hasta el punto de poder darse que la autotutela administrativa haya procedido a la liquidación tributaria y esta haya sido recurrida, estando pendiente de recurso en vía contenciosa en el momento de dictarse la condena penal, por lo que esta última no podrá contener pronunciamiento sobre la misma, con el serio riesgo de que se anule finalmente la liquidación en vía contenciosa y no se pueda remediar la situación en vía penal"<sup>380</sup>.

También muy crítico con la reforma, que considera que

---

<sup>379</sup> Ibidem, págs. 482-483.

<sup>380</sup> MONTERDE FERRER, F., Prólogo a DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, IEF/Ediciones Francis Lefevre, Madrid, 2011, pág. 16. Monterde Ferrer es Magistrado de la Sala Segunda del Tribunal Supremo y Domínguez Puntas es Inspector de Hacienda.

venía reclamada por la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda, DOMÍNGUEZ PUNTAS, comparando los resultados exitosos de las condenas por delito fiscal desde 2007 a 2010 con los pobres resultados del régimen de la Ley 50/1977, y la prejudicialidad administrativa de la citada ley señala que "es muy probable que volvamos a esta situación, a raíz de la peligrosa modificación que se ha introducido en el CP art. 305.5 en la reforma de 2010"<sup>381</sup>.

Este autor parte incondicionalmente de los esquemas del sistema hasta ahora vigente, de manera que, en relación con la cuota tributaria defraudada habla de "renuncia al ejercicio de la acción civil dentro del proceso penal o fuera del mismo" y afirma la "competencia exclusiva del tribunal penal en lo que se refiere a la fijación de la cuota defraudada", pese a considerar la posible existencia de "una parte de cuota debida que no se ha ingresado y no ha sido defraudada, por provenir de acciones no constitutivas de delito".

En su opinión, a partir de ahora existirán dos regímenes contrapuestos e incompatibles entre sí para determinar y ejecutar la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, a partir de lo cual, bajo la rúbrica "regímenes de exigencia de la responsabilidad civil", analiza el "régimen general de declaración y exigencia por la Administración", en el que la liquidación tendrá que ser forzosamente provisional porque no podrá contradecir los hechos declarados probados en vía judicial penal<sup>382</sup>.

---

<sup>381</sup> DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, IEF/Ediciones Francis Lefevre, Madrid, 2011, pág. 26.

<sup>382</sup> *Ibidem*, págs. 275-277.

En consecuencia, se produce, en su opinión, una transmutación de la responsabilidad civil en obligación ex lege, con lo que "tendría que soportar todas las vicisitudes previstas en el ordenamiento administrativo", mencionando la doctrina partidaria de excluir la responsabilidad civil del delito fiscal por creer que tiene como fuente la ley y no el delito, de manera que la reforma transforma la autotutela de facultativa en obligatoria, si bien la liquidación administrativa será provisional y supletoria, cuando los tribunales no lo hayan hecho antes, por el carácter preferente de esa jurisdicción<sup>383</sup>.

Considera que la reforma debería haber aclarado la situación en aquellos casos en que la Administración liquida el tributo no apreciando la concurrencia de circunstancias delictivas y que si la situación de la sentencia de 20 de enero de 2006 se produjera ahora el tribunal no "podría condenar a la responsabilidad civil, ya que la autotutela se consumó y no fue anulada por causa legal, sino por su ilegalidad e incluso ilicitud, siendo dudoso incluso que, en la situación de hoy, el tribunal pudiera anular el acta inspectora, como hizo en las sentencias comentadas", por lo que concluye que "es mejor que la Administración Tributaria espere al pronunciamiento judicial penal, sin modificarse la LGT art. 180, que precisamente habilita a la Administración para considerar interrumpido el cómputo de la prescripción administrativa tributaria, y ejercitar entonces la liquidación definitiva sobre bases firmes ya asentadas en

---

<sup>383</sup> Ibidem, págs. 289-293.



los hechos declarados probados por la jurisdicción penal”<sup>384</sup>.

Aunque no se ha conseguido entender bien esta posición, sobre el problema de que la Jurisdicción Contencioso Administrativa anule la liquidación y el Juez Penal no pueda fijar responsabilidad civil derivada del delito se ha de señalar que quizá lo que debería preocupar es que este caso pueda suceder, como ya ha sucedido, con condena penal tras actuaciones administrativas (no debidamente cuestionadas) declarando la corrección de la situación tributaria, es decir, tras actos administrativos firmes, que, en autotutela administrativa, son equiparables a una sentencia judicial<sup>385</sup>.

Respecto a la crítica de que con el paralelismo procedimental en caso de que haya una absolución penal se evita la responsabilidad civil y si no se ha ejercitado la autotutela administrativa no hay cuota tributaria, eso es así siempre, pues si no hay liquidación administrativa no hay liquidación y si no hay condena penal no hay responsabilidad civil *ex delicto*. Y es afortunadamente que la cuota tributaria tiene que soportar las vicisitudes del Derecho administrativo y del control jurisdiccional.

De la lectura de los comentarios sobre la reforma se puede concluir la dificultad en el ámbito del Derecho tributario español de entender un sistema de paralelismo procedimental, pues se parte de esquemas de prejudicialidad penal en relación con la fijación de la cuota tributaria,

---

<sup>384</sup> Ibidem, págs. 296-297.

<sup>385</sup> Por otra parte, dentro del propio sistema que parece defender el autor, si la Administración perjudicada manifiesta no serlo, parece un supuesto más que razonable de no procedencia de responsabilidad civil, que es de carácter rogado, aunque en uso de su propia apreciación, no del todo incuestionable, el órgano penal condene por delito fiscal.

sin que nada en nuestro sistema jurídico la establezca y con la oposición, en cambio, del artículo 31 de la Constitución española, pues un sistema de prejudicialidad penal en cuanto a la fijación de la cuota tributaria supone una quiebra injustificada del principio de igualdad de la imposición.

Esta preocupación de la doctrina tributarista española por la necesidad de algún tipo de prejudicialidad penal respecto de la cuota tributaria continúa conectada con el miedo a las "dos verdades" y la negación de dos posibles legítimas verdades, una que sería la cuota tributaria y que pertenecería al Derecho tributario, y otra que sería la cuota defraudada y que pertenecería al Derecho penal. De ahí la injustificada insistencia en el necesario respeto a los hechos declarados probados por la Jurisdicción Penal, de manera que existe un acentuado interés por la provisionalidad de la posible liquidación administrativa, para poderla adaptar a lo que resulte de la sentencia penal, que se observa paradigmáticamente en el proyecto de reforma que se acaba de publicar, el 7 de septiembre de 2012 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales.

Esta consideración, que no es correcta, se basa en la confusión de la prejudicialidad penal con el respeto de la cosa juzgada, que carece de preferencias. Cualquier resolución judicial es, a estos efectos, tan importante como cualquier otra, de manera que si la cosa juzgada es de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, será la Jurisdicción Penal la que deberá respetarla. La cosa juzgada afecta a todos los órdenes jurisdiccionales del mismo modo, es decir, todos deben necesario respeto a los hechos

juzgados, en su sentido fáctico, y gozan de independencia, todos, en cuanto a las consideraciones jurídicas y valorativas, pues para cada uno lo relevante será "su específico punto de vista".

En definitiva, las reacciones doctrinales a la Ley Orgánica 5/2010 muestran que la doctrina, especialmente los sectores próximos a la Administración Tributaria, no se ha liberado del prejuicio de la prejudicialidad penal ni le ha perdido el miedo al problema de las dos verdades conectado con el paralelismo procedimental, debido, fundamentalmente, a un insuficiente manejo de categorías procesales, lo que la hace retroceder ante esta posibilidad. De los problemas de esta doctrina parece participar el legislador, que, al no haber reformado el apartado 1 del artículo 180 LGT, pese a haber reformado, por Decreto Ley, el citado precepto, ha decantado definitivamente la situación a favor de la persistencia del sistema vigente.

A esta comunión de problemas quizá no sea ajeno el detalle de que los textos tributarios se redactan en el seno de la Administración Tributaria. Por ello, el Proyecto de Reforma que se truncó por razón del tempo político, conectado con la cercanía de unas elecciones generales, ha quedado definitivamente truncado, a pesar de que la reforma se realizó por la Ley Orgánica 5/2010, pues la interpretación que ha prevalecido la priva de cualquier virtualidad conceptualmente seria, sin perjuicio de que la recaudación conectada con el delito fiscal pueda ser más efectiva y forme parte de las estadísticas de la Agencia Tributaria, con lo que el problema fundamental para algunos

sectores doctrinales, al parecer, se habría resuelto. El problema, sin embargo, no es recaudatorio, sino que tiene una gran importancia conceptual, pues el sistema vigente afecta al principio de igualdad en la imposición, mientras que las críticas a la reforma, entendida como receptora del paralelismo procedimental, no son consistentes.

Se observa, sin embargo, que se empieza a aceptar un cierto paralelismo procedimental en un momento en el tiempo, pues parece que se entiende que la Administración Tributaria puede (en sentido jurídico) liquidar, al margen del envío a los Tribunales, cuando pueda (elemento fáctico) liquidar sin necesidad de una actuación investigadora que exigiera, en su caso, el uso de medidas de investigación criminal, para lo cual la Administración Tributaria carece de potestades propias, lo que plantea la cuestión de las competencias para la investigación del delito fiscal y la de la situación jurídica del ciudadano incurso en la misma, que no están todavía adecuadamente planteadas.

## **6.- Las auténticas razones del sistema vigente**

El escaso interés suscitado al principio en la doctrina, así como el carácter aparentemente obvio del sistema que se fue articulando, hizo que las razones a favor del mismo fueran muy parcas, pues se limitaron, por un lado, a consideraciones pragmáticas y de eficacia<sup>386</sup>, por lo demás

---

<sup>386</sup> Así, por ejemplo, MARTÍNEZ IZQUIERDO, a la sazón "el Inspector del delito" se pronunció a finales de los años ochenta a favor de la responsabilidad civil derivada del delito, al permitir ésta "garantizar el pago de la deuda tributaria desde el comienzo del proceso penal". Cfr. MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El delito Fiscal (con Legislación y Jurisprudencia)*, Rialp, Madrid, 1989, pág. 87. También JORDANA DE POZAS, L. "Cuestiones sustantivas y procesales que plantean

bastante confusas, y, por otro, a las presuntas exigencias del principio *ne bis in idem* y la preferencia del orden penal que con el mismo, también de un modo tan confuso y parco, como al parecer evidente, se conectaba.

Si se analizan los escasos escritos de la doctrina que expresamente se refieren a esta cuestión, y muy destacadamente la "cercana" a la Administración, se puede llegar fácilmente a la conclusión de que dos grupos de razones, teóricas y prácticas, confluyeron en la articulación del sistema que estamos analizando.

En primer lugar, y como razón teórica, encontramos una muy concreta, y precipitada, concepción del principio *ne bis in idem*, pues se entendió que la articulación del sistema respondía a las exigencias de este principio que, aunque no se encuentra expresamente recogido en nuestro texto constitucional, según ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, tiene carácter constitucional, por entenderse implícitamente incluido en el artículo 25.1 CE.

Ilustrativa en este sentido es la STS de 24 de febrero de 1989 [RJ 1989/1149], que señala, en relación con el sistema de la LO 2/1985 frente a la regulación anterior:

"La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios *ne bis in idem* por una parte y de la preferencia del juicio penal de otra. Ciertamente que ello comporta una diferencia en el

---

los delitos contra la Hacienda Pública", en "Memoria del Fiscal General del Estado", Impuestos, n.23, 1990, pág. 101, y APARICIO PEREZ, J. "La Jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio", Impuestos, n. 11, 1990, págs. 20-21.

procedimiento de investigación en cuanto el paso a la fase penal de este se adelanta, pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable en cuanto, de una parte, obedece a dichos principios, de otra de la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por último, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma".

Se observa en esta sentencia, como en general en la jurisprudencia penal, que del principio *ne bis in idem* se extrae la paralización del procedimiento (bien es verdad que tras la previa reglamentación de esta paralización), no sólo del sancionador, y, como hemos visto en la evolución jurisprudencial, de ahí se acaba en la fijación de la cuota tributaria por la Jurisdicción Penal en concepto de responsabilidad civil derivada del delito.

Señala DE JUAN CASADEVALL que la regla del 77.6 se refería, conforme a la naturaleza jurídica del principio *ne bis in idem*, sólo al procedimiento sancionador, pero "en la práctica administrativa, la remisión del expediente a delito suponía la paralización también del procedimiento inspector y de la liquidación administrativa", destacando que "y esta es quizás su singularidad más significativa en el ámbito tributario, se produce aquí una dislocación de la vertiente formal del *ne bis in idem* que, en la práctica administrativa habitual, no opera sobre el procedimiento administrativo sancionador, determinando su paralización y consiguiente remisión a la jurisdicción penal, sino sobre el previo procedimiento de comprobación e investigación que, como es sabido, no reviste formalmente naturaleza sancionadora"<sup>387</sup>.

---

<sup>387</sup> DE JUAN CASADEVALL, J., "La articulación de la regla "ne bis in idem" en el ámbito tributario", ob.cit. pág 1.462.

Destaca este autor la ley del péndulo en la reforma de 1985 concluyendo: "Compartimos la tesis de fondo de RAMÍREZ GÓMEZ, [...] de que, en rigor, el *ne bis in idem* debería contraer sus efectos al procedimiento sancionador y no extenderse al procedimiento liquidatorio. Sin embargo, el desarrollo reglamentario del artículo 77.6 LGT (art 10 RD 2631/1985 y art 66 RGIT), parecía confirmar una práctica administrativa que iba por otros derroteros. Otra cosa es la deficiente cobertura legal que presentaba ese desarrollo reglamentario[...]. Hoy, con la tramitación separada del procedimiento sancionador, es el propio legislador el que distorsiona el molde clásico del *ne bis in idem* para extender su efecto suspensivo al expediente de gestión"<sup>388</sup>.

Desde una perspectiva material el principio *ne bis in idem* supone, estrictamente, la prohibición de doble sanción por un mismo ilícito, de manera que no cabe imponer una sanción administrativa y otra penal por la misma conducta. Desde una perspectiva formal supone, en los términos señalados por la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, que la potestad sancionadora administrativa está subordinada a la de los Tribunales de Justicia.

Un inadecuado entendimiento de esta sentencia, cuyas frases centrales se repiten hasta la saciedad en relación con la prohibición de "dos verdades" es la única base teórica de la solución articulada, pues de la misma la doctrina y la jurisprudencia, precipitadamente, extrajeron que la Administración no estaba legitimada para actuar antes

---

<sup>388</sup> Ibidem, nota a pie de pág. 35, pág. 1463.

que la Jurisdicción Penal, ni siquiera para la estricta determinación de la cuota tributaria.

Por ello, como cuestión teórica de fondo, se planteaba también a favor de la paralización de la actuación administrativa la cuestión de qué pasaría si la Administración liquidaba y si esta liquidación sería impugnada ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa porque, en este caso, se iniciaría un segundo proceso sobre el mismo asunto, lo que plantearía el problema de la articulación de las relaciones entre ambos procesos. Paradigmática en este sentido es la posición de ZORNOZA PEREZ, que señala que, pese a no existir impedimento en el tenor del artículo 77.6 para que "al margen del procedimiento sancionador la Administración continúe su actividad liquidatoria, lo cierto es que de ello podrían derivarse efectos perniciosos que parece conveniente evitar. Porque si la Administración continúa el procedimiento de liquidación, en paralelo a la instrucción del correspondiente proceso penal, dado que para determinar la existencia del correspondiente delito contra la Hacienda el Juez penal ha de pronunciarse sobre los mismos hechos y normas jurídicas que darían origen a la práctica de la liquidación administrativa, que además puede ser objeto de impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa, resultaría difícilmente evitable la existencia de juicios divergentes.

Precisamente la necesidad de evitar tales divergencias, reforzada nuevamente por la consideración de la potestad sancionadora de la Administración como auxiliar



y delegada de la potestad punitiva de los Jueces y Tribunales, obliga a incorporar al contenido del *non bis in idem*, en tercer lugar, la exigencia de que la Administración respete el planteamiento fáctico realizado por los Tribunales”<sup>389</sup>.

Es evidente, que el principio *ne bis in idem* lo que exige es la imposición de una única sanción por una conducta infractora, así como que, en caso de que la citada conducta esté contemplada al mismo tiempo como ilícito administrativo y como ilícito penal, sea la Jurisdicción Penal la que tenga la preferencia. Pero hay un evidente salto conceptual respecto de este principio en la exigencia de paralización del procedimiento administrativo de liquidación.

Las razones teóricas de este salto conceptual derivaron, derivan, pues ahí continúan, de un insuficiente conocimiento de las cuestiones procesales en el ámbito tributario, que fue el que principalmente se ocupó del tema, lo que produjo, produce, un temor, tan justificado como excesivo y mal resuelto, a la posibilidad de vías paralelas, tributaria y penal que podrían dar lugar a pronunciamientos diferentes, e incluso contradictorios.

La razón de la confusión se encuentra, por un lado, en “la parca y fragmentaria regulación sustantiva del “*ne bis in idem*” en materia tributaria, que emplaza al operador jurídico a reciclar materiales jurídicos de otros segmentos del ordenamiento sancionador”<sup>390</sup>. Junto a esto jugó un papel

---

<sup>389</sup> Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Cívitas, Madrid, 1992, págs. 108-109.

<sup>390</sup> *Ibidem*, pág. 1.456.

fundamental la huida ciega de la prejudicialidad administrativa<sup>391</sup> en la que la Administración arrastró a doctrina y jurisprudencia, así como el miedo cerval a dos posibles procesos paralelos con dos resultados que guarden entre sí las diversas relaciones lógicas posibles, entre las que la que más horror provocaba y provoca es, evidentemente, la posibilidad de que se condene por delito fiscal y que la Jurisdicción Contencioso Administrativa concluya declarando la inexistencia de cuota tributaria exigible.

Posibilidad que, sin embargo, en el contexto presente, es afirmada por la jurisprudencia penal en la materia<sup>392</sup>, y que ya, de hecho, se ha producido, en cuanto que se ha castigado por delito fiscal en supuestos de actuaciones administrativas concluidas considerando correcta la actuación del contribuyente.

La confluencia en el ámbito tributario de dos órdenes punitivos, administrativo y jurisdiccional, ha sido la que, como acertadamente ha destacado ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS<sup>393</sup> ha llamado la aplicación del principio *ne bis in idem*, y ha sido la falta de claridad en todos los órdenes con que se ha articulado la penetración del principio en este campo la que ha producido una ilegítima sustitución del Derecho tributario por el Derecho penal, pues nada tiene que hacer

---

<sup>391</sup> De la que no había ninguna necesidad de huir una vez derogada la misma, pues nada en nuestro Derecho existe a su favor y en contra de la prejudicialidad no devolutiva.

<sup>392</sup> Vid., en este sentido, COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA, M., "Conformidad de la Administración tributaria y sanción penal", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., págs. 59 y ss.

<sup>393</sup> Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública", *Tribuna Fiscal*, n. 201, 2007, pág. 13.

éste en la fijación de una cuota tributaria, ni siquiera la de los delincuentes fiscales, respecto de los cuales su función es la estrictamente punitiva, sin que deba alcanzar a su participación en el reparto de las cargas públicas.

En definitiva, el sistema articulado se basa en un profundo malentendido teórico, cuyo punto de partida fue la unidad de procedimientos tributario y sancionador, que es la auténtica razón práctica (no en el sentido kantiano) del sistema. La unidad procedimental de liquidación y sanción exigía la paralización de todo el procedimiento si se paralizaba la imposición de sanción y el temor de la Administración Tributaria a la separación de los procedimientos sancionador y de liquidación fue la razón que explica que fuera la propia Administración la que impulsara el sistema que analizamos.

A favor del mismo se argumentaron confusas razones temporales sobre la necesidad de evitar dilaciones, basadas en la lentitud del anterior sistema de prejudicialidad tributaria, del que la Administración quería huir a toda costa, así como en relación con la mayor rapidez y eficacia recaudatoria (sic) del mismo, unido a la idea de garantizar mejor los intereses del fisco, dado que los Jueces de lo Penal podían establecer medidas cautelares, de manera que ante la imposibilidad de medidas cautelares dictadas por la Administración durante el proceso penal, se consideró que lo mejor era que se fijara la "responsabilidad civil derivada del delito" cuanto antes.

El argumento de eficacia esgrimido en el sentido de que la Jurisdicción Penal puede adoptar medidas cautelares para

asegurar la responsabilidad civil derivada del delito, adolece de circularidad pues sólo son necesarias estas medidas de la Jurisdicción Penal una vez que ilegítimamente se ha privado a la Administración de su autotutela frente al contribuyente que delinque. Además, en el sistema articulado estas medidas se producirán, si es que se producen, ya avanzado el proceso penal, es decir, mucho después de lo que sucedería en cualquier supuesto en que no se hubiera producido un delito fiscal, pues las consideraciones pragmáticas a favor de la declaración de responsabilidad civil derivada del delito, precisamente por la circularidad señalada, surgen una vez que ya se ha tomado la decisión de paralizar el procedimiento tributario desposeyendo a la Administración de sus potestades, en cuanto se la priva del ejercicio de sus funciones.

Sobre las auténticas razones del sistema vigente resultan explicativas las siguientes afirmaciones del Manual de Delitos contra la Hacienda Pública:

"la paralización del procedimiento administrativo de comprobación e inspección por inicio de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública estaría a nuestro juicio justificado de acuerdo con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), pero el mismo, sin embargo, carece de cobertura acudiendo únicamente al principio ne bis in idem o a las cuestiones prejudiciales. Sorprende sin embargo que, si tal hubiese sido la voluntad del legislador, un principio de tan importantes consecuencias se hubiera dejado a una norma de rango reglamentario, que ni siquiera -como hemos visto- lo establece de forma expresa, sino que hay que inferirlo de distintos párrafos del mismo.

¿Cómo se llega por tanto a la paralización del procedimiento de comprobación e inspección con los antecedentes anteriores? La respuesta la encontramos en la Sentencia Tribunal Supremo núm. 8100/1994 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.1, de 26 abril 1996.

A la vista de esta sentencia, parece desprenderse que la paralización del procedimiento liquidatorio no responde al

principio *ne bis in idem*, ni tampoco al principio de seguridad jurídica, sino que fundamenta la necesaria paralización del mismo en una circunstancia muy concreta: comoquiera que el procedimiento administrativo sancionador y el de liquidación se tramitan conjuntamente en un mismo expediente, la necesaria paralización del procedimiento sancionador -este sí- por aplicación del principio *ne bis in idem* lleva aparejada también la paralización del procedimiento de comprobación e inspección”<sup>394</sup>.

La unidad procedimental sancionadora y liquidatoria constituye la clave de la decisión adoptada por el Tribunal en la sentencia citada, privando de base a quienes consideran que la misma demanda necesariamente la paralización del procedimiento de liquidación en base al principio *ne bis in idem*, conclusión equivocada, pues lo que pasaba en el caso de la sentencia es que el hecho imponible dependía en su propia existencia de hechos de posible significación delictiva, lo que lo hacía depender, necesariamente, de la decisión a tomar en el proceso penal.

Lo que dice la sentencia es evidente, pues existe una necesaria prejudicialidad penal cuando algo (en el caso la falsedad o no de las facturas que daría lugar al delito del artículo 350 bis del código Penal, mientras que si las citadas facturas no eran falsas no habría ni siquiera hecho imponible) depende del correspondiente enjuiciamiento penal, lo que no tiene nada que ver con la exigencia de paralización del procedimiento administrativo como destaca la sentencia al decir: “El que la estructura del procedimiento liquidatorio, y el tratamiento en él de sus diversos contenidos, pudieran ser distintos de los que están establecidos en la legislación vigente (nada

---

<sup>394</sup> Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, (2004) ob. cit., pp. 238-240.

impediría que existiesen procedimientos paralelos para cada contenido, en cuyo caso el principio «non bis in idem» no tendría repercusión posible en el de liquidación «stricto sensu»), es conciliable con el hecho actual de que la paralización del procedimiento seguido, que es única y plenaria, pueda venir ligada al principio «non bis in idem»”.

En definitiva, el Tribunal no deja duda sobre la innecesariedad de paralizar la liquidación en base al principio *ne bis in ídem* si ésta no va unida al procedimiento sancionador, y es sólo la lectura descontextualizada de algunos párrafos de la citada sentencia lo que ha dado lugar a que, a pesar de su riqueza en un sentido opuesto a la línea argumental que está en la base del sistema vigente, se la haya invocado a menudo, precisamente, en defensa del mismo.

No son ni la existencia de una cuestión prejudicial penal ni las exigencias del principio *ne bis in ídem* las que explican el sistema vigente, sino un contexto de unidad de procedimientos sancionador y tributario, así como una descontextualización del citado principio, en su vertiente de preferencia de la vía penal, que lo sacó de su ámbito propio de actuación para confundirlo con las exigencias del principio de seguridad jurídica y de cosa juzgada, que nada tienen que ver sustancialmente con la preferencia de la vía penal, ni de ninguna otra vía, y nada especial tienen que decir en relación con el tema que nos ocupa, al margen de su general aplicación en el sistema jurídico.

## **7.- La cuestionable constitucionalidad de un sistema carente de justificación teórica**

Si bien el delito fiscal presenta problemas de especial dificultad, debido a la confluencia de Derecho tributario y Derecho penal, que la necesaria configuración del tipo como tipo en blanco supone<sup>395</sup>, el problema fundamental planteado por el actual sistema, y en ello coincide la doctrina, es el que afecta al principio de igualdad de la imposición<sup>396</sup>.

El sistema vigente arroja serias dudas desde el punto de vista de su compatibilidad con el artículo 31 de la Constitución, pues desplaza en el tiempo la fijación de la cuota tributaria de los delincuentes fiscales, privando a la Administración de su normal competencia para la determinación de la misma y haciéndola depender de un

---

<sup>395</sup> No solo jurídicos, sino también organizativos y de mentalidad, derivados fundamentalmente del desconocimiento por cada una de las diversas partes implicadas de los aspectos concernientes a las demás.

<sup>396</sup> Sobre este principio destaca FUENTES QUINTANA: "De los tres conflictos que plantea en la fiscalidad europea la exigencia de los principios de la imposición de Neumark, quizá sea éste de la generalidad e igualdad del impuesto el que posea mayor importancia y trascendencia. Importancia: ya que -como se ha indicado- son múltiples los frentes desde los que se limita la generalidad del impuesto y muchas de las causas que amparan la desigualdad de trato tributario. Trascendente: porque la aceptación social del sistema fiscal y su posible utilización al servicio de metas fundamentales en la política económica de nuestros días, como una mayor equidad en la distribución de la renta, un crecimiento económico más intenso y más estable, resultarán literalmente imposibles si el impuesto no recobra su auténtica fisonomía de gravamen general e igual para todos los ciudadanos". Cfr. FUENTES QUINTANA, E., "Introducción" en *Principios de la Imposición* de Fritz Neumark, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pág. XLVI. Continúa este autor destacando la necesidad de "una técnica tributaria para lograr una acción racional [...] y para mostrar las acciones que incumplen los mandatos elementales de la racionalidad, porque, en efecto, no resulta posible afirmar -consistentemente- que se desea que la imposición sea justa o favorezca la asignación eficaz de los recursos disponibles y conculcar diariamente las fundamentales exigencias de la generalidad del impuesto y de su progresividad o distorsionar el mecanismo del mercado creando o extendiendo las situaciones de privilegio fiscal Ibidem, pág. LIII.

enjuiciamiento criminal en el seno de un proceso penal y con el debido respeto de los principios constitucionales que han de regir este proceso, que nada tienen que ver con el principio de capacidad económica también constitucionalmente consagrado no para la esfera penal sino para la tributaria, en la que surge y se debe desenvolver la cuota tributaria siempre, incluidos los casos en que delictivamente sea eludida<sup>397</sup>.

---

<sup>397</sup> Así, señala el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública "en ocasiones, la estricta aplicación de los criterios penales, supone que no se puede tener en cuenta la totalidad de la cantidad determinada por la Administración Tributaria como defraudada aplicando estrictamente la normativa fiscal, sino exclusivamente una parte de la misma, la que se corresponde con las exigencias derivadas del derecho fundamental a la presunción de inocencia. Esta doctrina, aplicada en la práctica por el Tribunal Supremo sin excepción, puede ocasionar en algunos supuestos la perversión del sistema, en la medida que, desde el punto de vista estrictamente económico, el sujeto se vea beneficiado porque su actuación sea constitutiva de delito, frente a la liquidación que se giraría de continuarse con la deuda en vía administrativa. Y es que este efecto pernicioso se produce porque la Jurisdicción Penal traspasa sin más la cuota defraudada, determinada a los efectos del artículo 305 CP, a la cantidad que corresponde indemnizar como responsabilidad civil derivada del delito, con lo cual, en los casos señalados, se da la paradoja de que la Agencia Tributaria no va a ser reintegrada en todo el daño que se le ha causado con la comisión del delito, que no es otro que la deuda tributaria que resultaría de aplicar estrictamente las normas fiscales". Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, (2004), ob. cit., pág. 390. En el mismo sentido continúa señalando el citado manual, "[l]a negativa de los Juzgados y Tribunales del Orden Penal a aplicar la normativa tributaria en toda su extensión y efectos, supone un perjuicio para la Hacienda Pública carente de fundamentación, que como ya vimos, no sólo hace que en determinados casos económicamente sea más beneficioso que los hechos sean constitutivos de delito fiscal a que se liquiden y exijan en vía administrativa, sino que paradójicamente la Agencia Tributaria no obtiene una reparación total del daño causado por la comisión delictiva, que efectivamente consistiría en la deuda tributaria calculada conforme a la normativa fiscal. Esto no sólo sucede en el caso de la estimación indirecta que venimos estudiando, sino también por ejemplo a raíz de la doctrina del Tribunal Supremo (Sentencia de 30 de abril de 2003) que entiende que la cantidad defraudada no genera el interés de demora (entre otros motivos, por calificarse como de naturaleza sancionadora), a pesar de que el artículo 58 de la LGT lo define claramente como deuda tributaria, y el mismo Tribunal Supremo, (eso sí la Sala de lo Contencioso Administrativo), claramente ha establecido que tiene naturaleza indemnizatoria y no carácter sancionador". Ibidem, págs. 391-393. Este es el problema, que se olvida que lo que han de aplicar los Jueces de lo Penal es el Derecho penal, pues su función es castigar y no fijar cuotas tributarias, que corresponde a la Administración Tributaria.



Desigualdad que surge como consecuencia de la confluencia en la misma de dos órdenes normativos que responden a fines muy diferentes, el Derecho tributario al reparto de las cargas públicas de acuerdo con el principio de capacidad económica<sup>398</sup>, en cuanto concreción del principio de igualdad en la imposición, mientras que el Derecho penal, cualesquiera que sean los hermosos fines que la Constitución y la doctrina le asignen lo que parece que está llamado a hacer es castigar<sup>399</sup>, respetando el principio *in dubio pro reo*.

Estas diferencias ejercen poderosos efectos tanto en cuanto a la apreciación de la prueba, como en los criterios de aplicación del Derecho. En consecuencia, los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo* no solo van a determinar la imposición de la pena, sino la fijación de la cuota tributaria. Sin embargo, no existe una presunción

---

Vid. también, BAL FRANCÉS, E., "Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública", en VV.AA. *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 189 y ss. Este autor, tras destacar que es al Tribunal Penal al que siempre corresponde el cálculo de la cuota, mediante la interpretación y aplicación de la ley tributaria, "debidamente asesorado por peritos con conocimiento específico en la materia", menciona los efectos injustos del sistema pues, "en ese tránsito de la deuda inicialmente tributaria por los Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional penal, por referencia sólo a las sentencias que finalmente terminan siendo condenatorias, se produce un sensible -y estadísticamente demostrado- proceso de pérdida de fondos de las arcas públicas".

<sup>398</sup> Vid. TIPKE, K., *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zur praktischen Anwendung*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1981; *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1993; *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción, presentación y notas de Herrera Molina, P.M., Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2002.

<sup>399</sup> Vid. TIPKE, K., *Innere Sicherheit und Gewalt Kriminalität. Die Sicherheitsdefizite unseres Rechtsstaats*, Bettendorf/Otto Schmidt Verlag, München/Köln, 1998.

general de no realización del hecho imponible ni el principio *in dubio contra fisco* para los contribuyentes normales, que no gozan de ninguna presunción general a su favor.

En el sistema articulado confluyen importantes principios constitucionales, cuyas interrelaciones hay que considerar a fin de determinar hasta qué extremo un principio exige necesariamente el sacrificio de otro, en cuyo caso hay que plantearse la opción por uno u otro o si, por el contrario, caben otras alternativas menos dolorosas. Porque, desde luego, el sistema hasta ahora vigente supone un indudable sacrificio del principio de igualdad de la imposición privilegiando a los delincuentes fiscales.

Como señala TIPKE, "[l]a igualdad en la imposición, y otros postulados del Estado de Derecho no siempre pueden regir conjuntamente, sino que pueden entrar en conflicto. Puesto que para la solución de conflictos se utiliza el principio de jerarquía es importante averiguar la jerarquía de la igualdad en la aplicación del Derecho tributario. La justicia tributaria es un postulado básico del Estado de Derecho [...].

El principio de igualdad exige que en la realidad se tribute por igual. Si esto no es así por la configuración del procedimiento de imposición, se ataca el principio de igualdad"<sup>400</sup> .

La exigencia constitucional del principio de igualdad, además de estar proclamada en el artículo 31 de nuestra

---

<sup>400</sup> TIPKE, K. Ponencia presentada en el seminario Hispano- Alemán de Derecho Tributario, Madrid, 1990.

Constitución, es afirmada por la doctrina de un modo prácticamente unánime y, como ha señalado TIPKE, “[e]l principio de igualdad exige del Derecho tributario que los obligados tributarios resulten gravados con igualdad por la ley tributaria no sólo desde la perspectiva jurídica, sino en el plano de los hechos. La igualdad tributaria tiene entre sus componentes tanto la igualdad del deber tributario como la igualdad de su exigencia en la recaudación. De ahí se deduce que la ley tributaria debe estar inserta en un contexto que, por principio, garantice la igualdad del gravamen también desde la perspectiva de las consecuencias prácticas”<sup>401</sup>.

Así mismo, es opinión común que la figura del delito fiscal debe de cumplir una función represora y no estimuladora del fraude fiscal, de manera que debe provocar el que los contribuyentes huyan de esta figura, del único modo realmente posible, mediante el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias y no el que la busquen porque les resulte económicamente beneficiosa. Por ello, se ha de coincidir con TIPKE en que el Derecho penal tributario debe tener en cuenta que el derecho fundamental de igualdad en la imposición, incluida la igualmente eficiente aplicación de las leyes, está en el centro de la vinculación

---

<sup>401</sup> Cfr. TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, ob. cit., pág. 79. En este sentido cita el autor abundante jurisprudencia constitucional alemana tras señalar: “El principio de igualdad abarca una doble exigencia: Que el derecho material se ajuste al principio de igualdad. Que el derecho formal o procedimental haga posible la igualdad en la aplicación del derecho material. El principio de igualdad sólo queda garantizado por aquellas normas susceptibles de aplicarse por igual en todos los casos, y no por meras Papier Rules”. Ibidem, pág. 78.

constitucional del Derecho penal tributario<sup>402</sup>.

En nuestra sociedad y, desde luego, en base al artículo 31 de la Constitución española, no se consideraría tolerable que las leyes tributarias contuviesen flagrantes violaciones del principio de igualdad. Ahora bien, si al margen de la existencia de estas violaciones, allí donde no existen diferencias sustantivas se articula un sistema que violenta el principio de igualdad, está claro que este sistema no debe de ser tolerable, pues los procedimientos tributarios deben permitir una aplicación igualitaria de la ley, que no puede basarse sólo en las declaraciones del contribuyente, sino que debe ser compatible con la aplicación de los correspondientes controles a fin de detectar a los contribuyentes incumplidores. Pero, en la medida en que se los detecta, el sistema no puede estar articulado en torno a una sucesión de privilegios tributarios para los incumplidores más graves, derivados de la protección que les ofrece el Derecho penal frente al tributario.

La función preventiva que el delito fiscal debe cumplir exige al menos las siguientes condiciones: a) que el condenado por delito fiscal pague la misma cuota que pagan los contribuyentes honrados, y no una cantidad inferior, b) que pague también los mismos recargos y los mismos intereses de demora que los contribuyentes normales, y no menos, c) que pague en los mismos tiempos y esté sujeto a las mismas medidas cautelares que los demás contribuyentes, y no más tarde y con menos medidas cautelares, d) que se le imponga

---

<sup>402</sup> TIPKE, K. "Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrecht vom Steuerrecht", (sobre la dependencia del Derecho Penal Tributario respecto del Derecho Tributario", ob.cit. pág. 562.

una pena de multa no inferior a la sanción administrativa que se le impondría en caso de que su actuación no hubiera reunido los caracteres del delito.

Ello exige, desde luego, que los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo* no jueguen ningún papel en la fijación de la cuota tributaria, tampoco en la de los delincuentes fiscales, pues, como señala CASADO OLLERO, "igual que la condición de contribuyente no priva al ciudadano de sus derechos, la condición de delincuente no le dispensa de ninguna de las obligaciones que para el contribuyente establece la ley, por lo que el ilícito no debiera interferir o alterar el quantum de las obligaciones fiscales incumplidas"<sup>403</sup>.

Del sistema articulado en España en torno a la responsabilidad civil derivada del delito fiscal surgen importantes problemas, no solo desde el punto de vista de la justicia material, sino también desde el punto de vista de política criminal, pues supone una auténtica preterición de la justicia tributaria en los casos de delito fiscal la paradoja de "que la "liquidación judicial" y el enjuiciamiento de las conductas constitutivas de delito fiscal se efectúe de espaldas, precisamente, a las exigencias y valores constitucionales del artículo 31 CE, que con el delito fiscal se tratan de proteger"<sup>404</sup>.

Frente a este sacrificio de un principio fundamental de nuestro Estado de Derecho, cual es el de igualdad en la

---

<sup>403</sup> Vid. CASADO OLLERO, G., "Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal", en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II, págs. 1597 y ss. (cfr. pág. 1604).

<sup>404</sup> *Ibidem*, págs. 1.605-1.606.

imposición, no se encuentran las exigencias de ningún principio constitucional que pudiera exigirlo, sino, simplemente, una coyuntural situación fáctica de unidad procedimental y un lamentable malentendido teórico, pues, como veremos, las exigencias del principio *ne bis in idem*, que fueron el único sustento teórico del sistema articulado, no tienen fuerza sustentadora alguna, de manera que la recepción de dicho principio se podría haber resuelto de un modo menos perturbador adelantando lo que cualquiera podía ver que era inevitable, es decir, la separación del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de liquidación, que acabó produciéndose con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes.

#### **8.- Los problemas del sistema hasta ahora vigente y las soluciones propuestas**

El problema fundamental planteado por el sistema vigente es, no cabe duda, y en ello coincide la doctrina, el que afecta al principio de igualdad pues, como ya se ha señalado, la consecuencia fundamental del mismo consiste en que la responsabilidad civil derivada del delito no constituye, técnicamente, una deuda tributaria, lo que acaba expulsando del sistema al Derecho tributario, y privando a la Administración de cualquier tipo de potestad en relación con la misma y, por tanto, de toda competencia respecto de su liquidación así como de su recaudación<sup>405</sup>, produciendo una

---

<sup>405</sup> Esto es lo que explica la Disposición Adicional Décima de la vigente LGT que prevé la exacción de esta responsabilidad civil por la Agencia Tributaria, si bien en el ejercicio no de funciones propias,

auténtica exención *contra legem* de los delincuentes fiscales, precariamente contrapesada por la responsabilidad civil derivada del delito.

Ahora bien, también se ha de señalar la desnaturalización de las instituciones que todo el sistema articulado en torno al delito fiscal produce. Es esta desnaturalización la que explica que, como hemos visto, se sienta la necesidad, a estas alturas de la evolución del Derecho tributario, de afirmar el carácter *ex lege* de la obligación tributaria de los delincuentes fiscales y de añorar, a estas alturas del Derecho administrativo, la autotutela de la Administración Tributaria con respecto a los delincuentes fiscales.

En definitiva, la solución articulada olvida aspectos esenciales. El primero de ellos, está conectado con el Derecho tributario material, es decir, con la cuota tributaria, y el segundo es el conectado con el Derecho tributario formal, es decir, con todo el sistema de funciones administrativas que atribuyen la liquidación y recaudación de las deudas tributarias a la Administración Tributaria, en aplicación, por cierto, del Derecho tributario en su integridad, de manera que el delito fiscal supone una ruptura injustificada de todo el procedimiento tributario de liquidación que comienza con la paralización de la práctica de la misma y concluye con su sustitución por la responsabilidad civil derivada del delito.

La aplicación del Derecho tributario a los delincuentes

---

sino en funciones de auxilio judicial, como explica también la sutil diferencia de redacción del 305.5 CP con respecto al primitivo proyecto.

fiscales no está excepcionada por la ley, pues la única mención de ésta se refiere exclusivamente, y solo desde 1995, a la paralización del procedimiento administrativo y, sin embargo, el sistema articulado priva a la Administración Tributaria de su potestad de liquidar los tributos y recaudarlos, estableciendo una exención tributaria *de facto* a favor de los delincuentes fiscales que, aunque realicen los correspondientes hechos imposables, no están sujetos a la obligación de pagar cuota tributaria alguna sino la denominada responsabilidad civil derivada del delito, que precipitadamente podríamos entender que comprende la cuota tributaria y los intereses de demora que legalmente procedan, así como los correspondientes recargos, pero que, como hemos visto, no es así.

La evidente conculcación por el sistema vigente del principio de igualdad de la imposición ha supuesto diversos esfuerzos doctrinales por buscar alternativas que se han ido viendo en las páginas que preceden y que supusieron el que la propia Administración, impulsora del sistema, se lo replanteara seriamente. Así, el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública y el Primer Informe del Observatorio de Delito Fiscal, constituyen una manifestación evidente del cambio de rumbo oficial.

En resumen, por la doctrina se han planteado diversas alternativas, no de sustitución sino de transformación del sistema, que, más o menos confusamente, pretenden que la actuación penal sobre la cuota tributaria funcione efectivamente como un supuesto de prejudicialidad administrativa no devolutiva, de manera que la Jurisdicción



Penal fije sólo la cuota defraudada, pudiendo la Administración fijar después una cuota diferente, en base a las evidentes diferencias conceptuales entre la cuota defraudada fijada por los jueces de lo penal en concepto de responsabilidad civil derivada del delito y la cuota tributaria fijada por la Administración con el control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En este sentido la doctrina ha destacado que el dolo es exigido en la acción típica del delito fiscal pero no es exigido para pagar tributos, de manera que se puede dar a menudo el caso de una cuota defraudada en el seno de una cantidad debida muy superior, respecto de la que no se aprecia dolo. Esta es la razón mas obvia y más frecuentemente alegada a favor del "rescate" de la cuota tributaria, como hemos visto, estando prevista, incluso, en la nota de coordinación 1/2000 de la Unidad Central de Coordinación de Delitos contra la Hacienda Pública.

Se trata, por tanto, de una cuestión en la que hay un amplio consenso doctrinal en orden a posibilitar una posible liquidación administrativa en los casos de delito fiscal. Esta idea puede jugar en dos sentidos, el primero de los cuales supone que la Administración intente la práctica de liquidaciones provisionales en cuanto a los aspectos respecto de los que no se aprecia el dolo, al mismo tiempo que envía el expediente a la Jurisdicción Penal.

Esta posibilidad se encuentra, sin embargo, dificultada por lo dispuesto en el artículo 180.1 in fine de la LGT según el cual se tendrán por no realizadas las actuaciones realizadas durante la suspensión del procedimiento. Este

precepto juega como un auténtico círculo vicioso que dificultaría enormemente, si no impediría, la posibilidad apuntada, pues mientras no se envíe el expediente a la Jurisdicción Penal, no tiene justificación la práctica de una liquidación provisional sobre los aspectos que no se envían, y una vez enviado, las actuaciones realizadas se tendrán por no realizadas. En definitiva, el vigente artículo 180.1 LGT supone una rendición incondicional del legislador al sistema articulado por la Administración y la jurisprudencia, del que no permite salir<sup>406</sup>. El sentido de la prevista reforma del Código Penal es, precisamente, imponer la salida de este precepto.

El segundo sentido en que puede jugar la idea de una cuota tributaria en parte no afectada por el dolo es el de reclamar la liquidación por la Administración Tributaria con posterioridad a la sentencia penal. En esta línea, el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, considera la posibilidad de que "la Administración Tributaria liquidara los impuestos a través de los oportunos actos administrativos de contenido tributario sometidos al régimen jurídico que les es propio en materia de gestión, revisión y recaudación", tras la sentencia penal y en base a lo fijado

---

<sup>406</sup> Por otra parte, esta solución podría plantear problemas en el sentido apuntado por RAMIREZ GOMEZ al reservarse la Administración aspectos no abarcados por el dolo para liquidar y después afirmar la existencia de negligencia, de manera que se pretenda sancionar por los mismos, pues, una vez que se considera que concurre dolo en relación con un importe superior a los 120.000 euros, no se acaba de ver como se puede sustraer parte de la conducta, que también se considera culpable, pero sólo por negligencia, al enjuiciamiento de la Jurisdicción Penal. En cambio parece conceptualmente más factible, y aquí hay que coincidir plenamente con el citado autor, la separación de aquellos aspectos que no se consideran en absoluto sancionables para practicar una liquidación provisional sobre los mismos.

en la misma.

Esta es quizá la solución más a menudo propuesta por la doctrina, que empieza a ser consciente de la necesidad de rescatar las competencias de la Administración Tributaria, pero tiene el problema del tiempo de la liquidación, al final, cuando ya probablemente no haya nada que cobrar, pues continúa prisionera del sistema vigente, en cuanto se basa en la asunción de una prejudicialidad penal con la finalidad de evitar un paralelismo de procesos. Sin embargo la posibilidad de una doble verdad, que explica el temor al citado paralelismo no se evita, pues esta solución conduce inexorablemente a dos procesos paralelos jurídicamente, aunque el contencioso administrativo, que se abriría necesariamente con la liquidación administrativa, sea ulterior en el tiempo.

Por ello, esta propuesta aúna al grueso de los problemas presentes los que se pretendió evitar cuando se articuló el sistema vigente, pues sigue reconociendo una prejudicialidad penal cronológica, y una consecuente dependencia de los hechos declarados probados por la Jurisdicción Penal, que, por otra parte pierde todo sentido una vez que pierde su carácter absolutamente devolutivo y su virtualidad de evitar el problema de las dos verdades.

También son frecuentes las posiciones que lo que al parecer pretenden es ubicar la recaudación conectada con el delito en la AEAT, en sus estadísticas, lo que explicaría la visión estrictamente recaudatoria del artículo 305.5 CP y la Disposición Adicional Décima de la LGT. De esta manera, desde luego, el deseo ya se habría cumplido, pues a esta se

ha atribuido ya no sólo la ejecución de la "responsabilidad civil", sino también de la multa, de manera que hay que plantearse si debemos darnos por satisfechos con la recaudación vicaria por la AEAT de una cuota fijada en el contexto de privilegio del delincuente fiscal en los términos que se han venido analizando.

La respuesta es que no, que en tanto no se articule un auténtico paralelismo procedimental no se habrá resuelto el problema. En este caso, el delito dejaría de operar como una exención tributaria, de manera que el delincuente debería pagar, como todos (los todos del artículo 31 CE), su cuota tributaria sujeta al régimen general de determinación y recaudación y, por ello, sólo habría lugar para la responsabilidad civil derivada del delito cuando la Administración no hubiera ejercido y no pueda ya ejercer su autotutela, en cuyo caso, el daño causado sí que surge del delito y la sentencia penal sí que otorga un único título para hacer efectiva la responsabilidad civil derivada del delito que, entonces, como auténtica responsabilidad civil, y no como cuota tributaria vergonzante, estaría sujeta al régimen de intereses que corresponde a esta institución, que, si se considera injusto debería cambiarse, pero no excepcionarse.

Así, la cuestión planteada críticamente por la doctrina de que estando prescrita la vía administrativa para la exigencia del pago de la deuda tributaria, el deudor pueda ser condenado por delito fiscal con la exigencia de responsabilidad civil, no parece tener mucho sentido, debiendo coincidirse aquí con la postura que ha mantenido el

Tribunal Supremo afirmando la legitimidad de diferentes plazos de prescripción y, al entender que la responsabilidad civil no deriva de la deuda tributaria preexistente sino del delito mismo, considerando que ésta es exigible, y que el interés correspondiente a la misma no es el interés de demora previsto en el artículo 26.6 de la LGT, sino el interés legal del dinero<sup>407</sup> (entre otras, en las sentencias de 5 diciembre de 2002, [RJ 2003/546], de 30 de abril de 2003 (RJ 2003/3085), y la 1336/2002, de 15 de julio)<sup>408</sup>.

En realidad, este planteamiento es el correcto cuando la deuda tributaria eludida ha prescrito, pues entonces el delito ha supuesto un daño que debe dar lugar a la responsabilidad civil correspondiente, mientras que no es defendible en cuanto suponga la privación a la Administración de su legítima autotutela respecto de deudas no prescritas.

Por ello, con la crítica a la responsabilidad civil, precisamente en los casos de deudas prescritas, la doctrina es prisionera del sistema que critica pues, aunque efectivamente la deuda tributaria nace del hecho imponible, es tarea de la Administración Tributaria, tiene sus propios intereses de demora y su plazo de prescripción, la responsabilidad civil derivada del delito nace de la

---

<sup>407</sup> La diferencia en el régimen de ambos tipos de intereses es otro aspecto del problema, quizá el más destacado por la doctrina. Vid. Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, (2004) ob. cit. págs. 349-350.

<sup>408</sup> En el caso KEPRO, ponente ANDRES IBAÑEZ. Esta sentencia, extraordinariamente compleja, aborda el tema de las relaciones entre simulación, fraude de Ley y economía de opción y plantea también uno de los problemas que hizo que se empezara a plantear por la doctrina el tema objeto de nuestro estudio, cual es la relación entre prescripción del derecho de la Administración a liquidar y prescripción del delito.

comisión del mismo y nada impide que tenga su propio plazo de prescripción y que no se vea afectada por la prescripción de la deuda tributaria que no se ha satisfecho por la comisión del delito.

La "solución" de la disposición Adicional Décima de la LGT y del artículo 305.5 CP deja abiertos todos los problemas analizados pues, en definitiva, hay que reconducir el problema a sus términos reales, y estos son: ¿Está justificado el privilegio de los delincuentes fiscales que acaba con cualquier idea, no ya de igualdad, sino de efectiva aplicación del sistema tributario<sup>409</sup>, pues se considera más grave el que se puedan producir sentencias con pronunciamientos disonantes en caso de paralelismo de procedimientos?.

Para resolver esta cuestión es preciso tener claros los principios en juego. Ya sabemos que, desde luego, el sistema vigente conculca cualquier idea que se tenga del principio de igualdad en la imposición, por lo que la cuestión es la de si el principio *ne bis in idem* exige necesariamente este resultado, pues en caso de exigirlo estamos ante un conflicto de principios que habrá que resolver a favor de uno u otro o con una cierta limitación de ambos a fin de compatibilizarlos.

Pero en caso de que no lo exija estaremos sacrificando gratuitamente el principio que quizá sea el capital en nuestros modernos Estados de Derecho. Veremos cuáles son las exigencias del principio *ne bis in idem* que, en puridad,

---

<sup>409</sup> Pues lógicamente, el privilegio del delincuente es el mayor estímulo para el fraude.

nada tienen que ver con el sistema vigente y en nada impiden la posibilidad de diversos pronunciamientos sobre la base de diversas perspectivas jurídicas sobre un mismo hecho. La posibilidad de que en estos procedimientos surja el problema, no ya de la diversa perspectiva, sino directamente de una injustificada doble verdad, de un no respeto a la cosa juzgada, no es sino una patología que se puede dar en el ámbito del delito fiscal como en cualquier otro. Para eso están los mecanismos de cierre del sistema, cual es, en su caso, el recurso de amparo.

Lo que carece de sentido es la articulación de un sistema profundamente patológico a fin de evitar una posible patología excepcional que, por lo demás, no consigue evitar, como lo demuestra la existencia de casos, en el sistema vigente, que, con el visto bueno de la Administración, han sufrido una condena penal.

Por ello, si bien se ha de reconocer que el paralelismo procedimental es inquietante, pues no puede ser satisfactoria desde el punto de vista de la seguridad jurídica, la idea de dos procesos paralelos con posibles resultados divergentes, es necesario plantearse seriamente las alternativas reales y ser conscientes de que cada una de ellas encierra problemas serios.

Al continuar la doctrina prisionera del problema de las dos verdades, parece que se trata de plantearse siempre una alternativa circular entre prejudicialidad penal o prejudicialidad administrativa, en ambos casos devolutivas, (pues la prejudicialidad devolutiva es, evidentemente, el único sistema que evita el problema de las dos verdades, en

cuanto subordina absolutamente un pronunciamiento Jurisdiccional a otro), partiendo de la consideración de la existencia en nuestro sistema de una prejudicialidad penal, que ni siquiera se justifica, pues se la considera evidente, pese a que carece de justificación, y que además se califica de no devolutiva, pese a que funciona como devolutiva.

Y todo lo anterior, sin que se repare excesivamente en ello y pese a que, como ha destacado CASADO OLLERO, ni en la normativa tributaria ni en la penal existe precepto alguno que autorice al Juez Penal a apropiarse de las potestades de autotutela de la Administración ni que prive a ésta de su potestad de liquidación<sup>410</sup>.

El paralelismo procedimental ya existe en nuestro Derecho, no es constitucionalmente cuestionable y, de facto, el peor de sus posibles resultados ya se ha producido en varias ocasiones con el sistema vigente. Por otra parte, en todas las soluciones que, más o menos confusamente, se van ofreciendo por la doctrina en torno a esta cuestión se presenta, a veces de un modo no del todo consciente, la posibilidad de diferenciar una cuota tributaria diferente de la defraudada, lo que supone caer de lleno en el problema del que el sistema articulado pretendía huir.

Ante las consideraciones anteriores, la cuestión que hay que plantearse es la del fracaso de los serios intentos que se han podido ver, en la Administración y en la doctrina, de buscar alternativas al sistema vigente, que van en la línea del paralelismo procedimental, por la simple

---

<sup>410</sup> *Ibidem*, pág. 1.605.



razón de que no hay otra alternativa.

De nuevo el análisis histórico nos puede ofrecer alguna luz. Ya hemos llegado a la conclusión de que el sistema que analizamos encontró su auténtico motor en la pretensión de evitar el problema de la separación del procedimiento sancionador respecto del de liquidación, pretensión que perdió su peso con la Ley 1/1998.

Pero la separación procedimental ya se ha producido. ¿Cuál puede ser entonces la razón de la pervivencia del sistema? ¿Qué problema real podría el mismo estar encubriendo? La respuesta solo puede ser que la paralización de actuaciones inspectoras que constituye el núcleo del sistema, al suponer formalmente la falta de competencia de la Administración, y su inactividad en los casos de delito fiscal, evita el problema de la situación jurídica respectiva de Administración y contribuyente en la denominada "fase preprocesal".

Ahora bien, ello supone, como se señala en el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal que "el aparato administrativo especialmente creado y especializado para la aplicación efectiva del sistema tributario estatal ve cercenada su capacidad de actuación precisamente cuando se enfrenta a los mayores fraudes"<sup>411</sup>.

Como ha señalado CASADO OLLERO, no puede dejar de sorprender, que ante los comportamientos defraudatorios más graves quede paralizada la actuación del principal de los sujetos estatales para reaccionar frente a los

---

<sup>411</sup> Cfr. *Primer Informe del Observatorio de Delito fiscal*, ob., cit., pág. 38.

incumplimientos tributarios, por lo que, a juicio de este autor, algo debió hacer mal el legislador y la propia Administración Tributaria<sup>412</sup>.

También hay que coincidir con CHICO DE LA CÁMARA<sup>413</sup>, P., cuando dice: "La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: «en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución»".

Por ello, la cuestión fundamental que hay que plantearse y que planea sobre nuestro estudio es la de si es legítima una situación que apunta a que, tras más de tres décadas de apasionada lucha contra el fraude, no hay nadie en España con competencia, en todos los sentidos de la expresión, para la investigación del delito fiscal, pues aunque exista esa competencia, en el sentido jurídico, asignada exclusivamente a los jueces de instrucción y a la policía, no parece que esa sea la solución adecuada o, al menos, desde luego, no es lo que está funcionando pues, con todas las limitaciones y deficiencias derivadas de la situación que andamos analizando, el delito fiscal, o se

---

<sup>412</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., "Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito fiscal", ob. cit. págs.1602- 1603.

<sup>413</sup> Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., *EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL POR LA LO 5/2010. REFLEXIONES CRÍTICAS Y PROPUESTAS DE LEGE FERENDA*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 19.

investiga por la Inspección, o difícilmente se investiga por nadie.

En definitiva, la paralización de la Administración ha permitido que la fase preprocesal en el delito fiscal y la investigación del mismo, en esta fase, o ya abierta la vía procesal, carezcan de regulación, de transparencia, y de auténtico control jurisdiccional pues el problema que la paralización administrativa está encubriendo es el de las garantías del contribuyente en la fase preprocesal<sup>414</sup>, y el de la investigación del delito fiscal.

En este sentido CASADO OLLERO destaca que la decisión de denunciar al Ministerio Fiscal el resultado de las comprobaciones administrativas cuando se estime que "la infracción tributaria pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública" "no puede quedar al margen de su revisión jurisdiccional, ni tampoco el particular afectado por tal decisión puede verse privado de su derecho a la tutela judicial efectiva. El problema, entonces, estriba en determinar el cauce procesal para lograr la corrección y revisión jurisdiccional de las anomalías, irregularidades o vulneraciones que pudieran cometerse en las actuaciones previas de la Administración"<sup>415</sup>.

---

<sup>414</sup> Vid. RUIZ ZAPATERO, G. "Garantismo penal, delito de defraudación tributaria y jurisprudencia constitucional" (parte I) *Jurisprudencia Tributaria*, num 11, febrero 2007. Estudio.

<sup>415</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., "Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito fiscal", ob. cit. págs. 1.616-1.617. En este sentido, tiene interés el informe de J.L. ALONSO TEJUCA, Fiscal Coordinador de Delitos Económicos de Extremadura, "Algunos aspectos procesales vinculados al delito fiscal", cuya publicación no consta. Sobre la fase preprocesal en relación con el art. 180 LGT señala que "tal conversión de lo administrativo en penal, lógicamente, adelantará las garantías procesales", ob. cit., pág. 8. En parecidos términos, RUIZ ZAPATERO, en relación con el suprimido trámite de audiencia previa señala que el mismo representaba el hito procedimental a partir del cual cesaba el régimen de sujeción del sujeto pasivo, pasando del

Un sistema de paralelismo procedimental, en el que la Administración asumiera su responsabilidad de actuación frente al posible delincuente fiscal pondría sobre la mesa la actual inexistencia de competencias de la Inspección de Hacienda, en el contexto de un Estado de Derecho, para la investigación del delito fiscal con plena sujeción a los correspondientes principios, la inexistencia de un procedimiento para ello y la consiguiente inexistencia de un estatuto del ciudadano en cuanto pasa de contribuyente a posible imputado de un delito.

Por ello, incluso en un sistema de paralelismo procedimental no sería posible la liquidación Administrativa en los expedientes de investigación "judicializados", que requieren una instrucción de carácter previo a la cuantificación de la deuda tributaria, bajo la dirección del Juez de Instrucción, en la que podría intervenir la Inspección en auxilio judicial. A no ser que se diera el único paso que en realidad se debería dar en un Estado de Derecho que se tomara realmente en serio la lucha contra el fraude, cual es la atribución a una parte de la Inspección de auténticas competencias de policía judicial en el campo tributario, que no tuvo antes porque ni existía un sistema tributario digno de tal nombre, ni existía el delito fiscal, ni existía un Estado democrático, y cuanto todos ellos surgieron, por cierto, al mismo tiempo, se produjo la desgraciada evolución que ha sido objeto de las páginas que

---

estatus de contribuyente obligado al de citado o imputado, en su caso, en un procedimiento penal. Vid. RUIZ ZAPATERO, G. "Supresión del trámite administrativo de audiencia previa en la acusación por delito fiscal", Quincena Fiscal Aranzadi num. 20/2008.

preceden.

El proyecto de Reforma del Código Penal, en cuanto pretende confusamente articular un paralelismo procedimental pondrá sobre la mesa los señalados problemas, y esa es su posible virtud. La articulación realizada, sin embargo, al ser prisionera de la confusión que venimos señalando, no consigue rescatar para el Derecho tributario ni para la Administración Tributaria, y no olvidemos, para la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la cuota tributaria de los delincuentes fiscales, creando, sin embargo, el problema de la doble verdad, extraordinariamente magnificado por el imaginativo e innecesario paralelismo que establece dentro de la propia Administración.

**PARTE III**

**LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DE LA  
JURISDICCIÓN PENAL EN LOS CASOS DE DELITO FISCAL**

## **CAPÍTULO VII.- EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ANTE EL DELITO FISCAL**

### **1.- La aparición del delito fiscal**

Existen dos posibilidades de aparición de un concreto caso de delito fiscal. La primera, la tradicional y en la que normalmente se piensa, pero que no es la única, consiste en que en el transcurso de sus actuaciones, normalmente de inspección, la Administración Tributaria se "tropiece" con una cuota dejada de declarar<sup>416</sup> superior a 120.000 euros. La segunda, cada vez más frecuente debido a la conflictividad social, es que el asunto surja ante la Jurisdicción Penal, normalmente por la denuncia de un ex cónyuge, ex socio o ex empleado, en cuyo caso, los Juzgados de Instrucción pueden:

a) Iniciar y continuar el proceso penal, con auxilio o no de peritos, en general no ajenos a la Administración Tributaria, pues se trata de Inspectores y/o Técnicos (antes Subinspectores) de Hacienda<sup>417</sup>.

---

<sup>416</sup> Ya hemos visto cómo, a pesar de las engañosas dicciones de nuestras leyes, todo el sistema de ilícitos tributarios gravita en torno a la fase de liquidación y vive al margen de la de recaudación, de manera que constituyen el delito fiscal y la infracción tributaria por excelencia, no, en síntesis, el dejar de ingresar, sino el dejar de declarar. Por ello es preferible esta expresión ya que, si hay declaración, no se plantea para el vigente Derecho tributario, independientemente de algunos pronunciamientos jurisdiccionales, un problema de ilicitud, sino un mero problema de recaudación.

<sup>417</sup> El apartado noveno de la Resolución de 26 de noviembre de 2008 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, "por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria" establece: "El término «subinspectores» incluido en los apartados tres, cuatro y siete de la Resolución de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se sustituye por la expresión «Técnicos de Hacienda».

b) Comunicarlo a la Agencia Tributaria<sup>418</sup> para que esta se pronuncie o realice actuaciones, no siendo infrecuente que, con ocasión de una denuncia presentada ante los Juzgados de lo Penal por delito fiscal, estos se dirijan a la Administración Tributaria para que "diga" si el denunciado "debe algo"<sup>419</sup>.

c) Comunicarlo a la Administración Tributaria para que suspenda el procedimiento que, en su caso, esté tramitando sobre el mismo asunto, en base a que la única competente en caso de indicios de delito es la Jurisdicción Penal.

A pesar de que hay un buen número de sentencias condenatorias por delito fiscal y de la denominada "pena de banquillo" que algo intimida a los presuntos autores, a menudo estos procuran mantener alejada a la Administración, "escudándose" en el proceso penal y no es extraño el que contribuyentes a los que se ha notificado el inicio de actuaciones de inspección soliciten de la Administración Tributaria la paralización de las mismas en base a la existencia de un proceso penal en curso, o que soliciten de los órganos jurisdiccionales que ordenen a la Administración esta paralización.

En este caso, como en los anteriores, es frecuente que

---

El término «Inspectores» incluido en los apartados cuatro y siete de la mencionada Resolución se sustituye por la expresión «Inspectores de Hacienda».

<sup>418</sup> O a la Administración Tributaria correspondiente. Lo normal es que los casos de delito fiscal se presenten en relación con tributos gestionados por la AEAT.

<sup>419</sup> El empleo esta atécnica terminología es consciente y obedece a que así de atécnicamente y con la misma imprecisión se plantean a menudo estos casos, en los que no se sabe bien qué hacer. Como veremos, esto sucede porque, de facto, está bastante más generalizada de lo que se cree en la mente de quienes se enfrentan con las cuestiones de delito fiscal la idea más o menos difusa de una prejudicialidad tributaria.



se solicite por el Juez de Instrucción la colaboración de Inspectores y/o Técnicos de Hacienda, bien como peritos, o bien como "auxiliares" del Juez a lo largo de la instrucción, en funciones cuya imprecisa naturaleza será objeto de análisis ulterior.

La mayoría de los casos de delito fiscal surge en la práctica habitual de la Inspección Tributaria, cuando se calcula la cantidad que puede resultar de las actuaciones como "cuota tributaria descubierta" y resulta superior a 120.000 euros en la actualidad, con lo que se plantea la cuestión de enviar, o no, el expediente al Ministerio Fiscal<sup>420</sup>. Dado que el elemento objetivo del delito fiscal parece estar presente, lo que va a determinar la decisión es el dolo del autor, con lo que surge la cuestión de si la Administración Tributaria debe entrar o no en el análisis del mismo, sobre la que se han mantenido posiciones diferentes a lo largo del tiempo por la Administración y el Ministerio Fiscal que, en un principio consideró que la valoración de los elementos subjetivos del tipo penal corresponde en exclusiva al Ministerio Fiscal primero, y a la Jurisdicción Penal después.

Los problemas que suscitó esta posición dieron lugar a la emisión de un interesante Informe de 22 de mayo de 1995 por la Fiscalía General del Estado, "sobre las competencias de la Administración tributaria para valorar la posible existencia de delitos contra la Hacienda Pública a los

---

<sup>420</sup> Aunque se puede directamente enviar al Juez de Instrucción o al Abogado del Estado para que presente la correspondiente denuncia o querrela, en la práctica se envía al Ministerio Fiscal. Vid. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit, pág. 52, nota a pié de página, n. 82.

efectos de su remisión al Ministerio Fiscal o a la Autoridad Judicial”, en el que se afirma que la Administración Tributaria debe valorar la concurrencia de todos los elementos del delito, entre ellos el dolo, y se advierte sobre la necesidad de un uso no arbitrario de esta facultad, por lo que, cuando exista la menor posibilidad de dolo conectado con una cuota no declarada por encima del umbral de delito, está obligada a remitir los expedientes al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción Penal, pues no puede, en palabras del informe, “desapoderar [a estos] de su facultad de decidir si existe fundamento para el ejercicio de acciones penales o si los hechos no son constitutivos de delito, respectivamente”<sup>421</sup>.

---

<sup>421</sup> Los términos concretos del citado informe son los siguientes: “Como primera premisa hay que constatar que la decisión de la Administración Tributaria de remitir un expediente al Fiscal o Autoridad Judicial por considerar que las acciones u omisiones detectadas como fruto de su actividad inspectora «pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal» no puede ser concebida como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de cuota defraudada que arroja la actividad inspectora rebasa o no la cuantía legalmente establecida. El delito fiscal no es, sin más, una infracción tributaria por importe superior a 5.000.000 pts. La Administración Tributaria tiene la obligación de dilucidar previamente en sede administrativa si la conducta es o no susceptible de dar lugar a responsabilidad penal, realizando una valoración completa de los hechos y comparándolos con el tipo penal, y no sólo en su vertiente objetiva, sino también la culpabilística. Sólo desde esa perspectiva adquieren sentido los preceptos de la normativa tributaria antes transcritos que imponen una detenida valoración. Repárese, además, en que el art. 77.6 comienza hablando de infracciones y en esa palabra va implícita ya la necesidad de valorar el elemento culpabilístico: no hay infracción si no hay ni dolo ni culpa.

En esta misma línea abunda la consideración que antes se hacía respecto al «pasar el tanto de culpa» como una denuncia cualificada, en la que el emisor goza de conocimientos jurídicos suficientes para realizar una inicial y provisionalísima valoración jurídica. Por lo mismo que la obligación de denunciar los delitos públicos no alcanza a las infracciones de imprudencia que han quedado despenalizadas (por ejemplo, daños por cuantía inferior al seguro obligatorio), sin que a ello se oponga la necesidad de valorar si la conducta ha sido dolosa o imprudente, si la Administración Tributaria entiende, sin el menor margen de duda, que los hechos no son constitutivos de delito por excluirse con claridad la existencia de dolo, legalmente y en un plano

---

teórico puede abstenerse de remitir el expediente al Fiscal o a la Autoridad Judicial y continuar el procedimiento administrativo sancionador. Otra cosa es que en ese supuesto no sea frecuente en la práctica porque en pocas ocasiones va a poder excluirse a priori y con absoluta certeza incluso el dolo eventual.

Sin embargo, ese margen de valoración no es tan total y absoluto que permita a la Administración Tributaria suplantar las funciones jurisdiccionales dictando resoluciones, fuera del proceso penal, que equivaldrían en la práctica a sentencias absolutorias. La Administración ha de remitir necesariamente las actuaciones al orden judicial siempre que los hechos puedan ser constitutivos de delito. Sólo la exclusión clara y sin margen de duda alguno -ya sea por falta de elementos objetivos, ya por falta de elementos subjetivos- de esa posibilidad permite a la Administración Tributaria continuar su procedimiento sancionador omitiendo dar traslado del tanto de culpa. Y no podrá argüirse que esta consideración merma el principio de intervención mínima del Derecho Penal. Ese principio es un instrumento puesto fundamentalmente en manos del legislador y no de los operadores jurídicos. Al legislador corresponde, atendiendo a ese principio, establecer los límites del Derecho Penal. Pero una vez fijados legalmente los mismos, no pueden, al socaire de tal principio, la Administración o los Tribunales, arbitrariamente y siguiendo sus propios dictados, discriminar entre unas y otras conductas, cuando estén tipificadas, para decidir en cuáles es legítimo el recurso al Derecho Penal y en cuáles no.

Por tanto, siempre que exista la posibilidad razonable -apoyada en indicios y no simples sospechas- de que los hechos sean constitutivos de delito la Administración no puede dejar de dar al expediente el cauce legalmente establecido: remisión al Fiscal o al correspondiente Juzgado, órganos a los que no puede desapoderar de su facultad de decidir si existe fundamento para el ejercicio de acciones penales o si los hechos no son constitutivos de delito, respectivamente.

Una vez dictada, en su caso, sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento, quedará nuevamente expedita la vía administrativa, con las limitaciones que se establecen en orden a los hechos que hayan podido ser declarados probados.

En este orden de cosas el hecho de que por los órganos administrativos no haya podido determinarse qué persona o personas físicas pueden ser responsables penalmente (piénsese en los grandes complejos societarios) no les legitima para abstenerse de esa remisión. Precisamente una de las finalidades de la investigación judicial (art. 299 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal) será la de averiguar esa cuestión.

Y, en el mismo sentido tampoco sería factible que la Administración Tributaria fijase el importe de la cuota defraudada en cuantía superior a 5.000.000 pts. (o en la que se establezca cuando entre en vigor la modificación anunciada) por el método de estimación indirecta y que se abstuviese de remitir el expediente basándose en la consideración de que las técnicas probatorias utilizadas en el procedimiento administrativo no van a servir para llegar a una sentencia condenatoria. Esa visión esquizofrénica de la actividad probatoria no es asumible pues también en el derecho administrativo sancionador rige el principio de presunción de inocencia. Considerar probada a efectos tributarios una cuota defraudada y que el propio órgano administrativo al mismo tiempo niegue la posibilidad de probar ese importe en un proceso penal no es aceptable.

Cuestión distinta sería que del seguimiento de ese método unido a otro conjunto de circunstancias la Administración llegase a la certeza de que el dolo del agente no superaba el límite de los 5.000.000 pts. En cuyo caso sí podría estar autorizado el seguimiento del expediente

La evolución en torno a esta cuestión en el seno de la Administración ha sido la inversa pues, si bien en un principio se era muy reacio a enviar expedientes al Ministerio Fiscal, lo que se amparaba en la no apreciación del dolo, en la actualidad, este envío está adquiriendo ciertos tintes de automatismo, pues cada vez son menos los funcionarios con firma que están dispuestos a firmar que "aprecian" que no hay dolo<sup>422</sup>.

## **2.- El desarrollo reglamentario y la normativa organizativa e instrucciones de funcionamiento de la AEAT en relación con el delito fiscal**

Cuando la Administración Tributaria se encuentre con un caso que pudiera ser de delito fiscal tiene que suspender sus actuaciones y seguir el procedimiento previsto en el artículo 32 del Reglamento General del Régimen Sancionador

---

administrativo en el que -no se olvide- habría de valorarse igualmente ese menor nivel de culpabilidad (sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2987 y Circular de 29 de febrero de 1988 de la Dirección General de I.F.T.)".

<sup>422</sup> Y cada vez son menos los funcionarios con firma, que tiende a restringirse en cualquier materia de cierto interés a los puestos de libre designación. Quizá por ello parece menos comprometido para cada uno de los partícipes en el procedimiento empujarlo hacia arriba, en virtud del principio de jerarquía y sobre la base del hecho objetivo de la cantidad, que pararlo en base a una apreciación personal, firmada por alguien cuyo puesto no es seguro, de que no hay indicios de delito. Se desconoce el exacto papel que pueda jugar el perverso sistema de objetivos/incentivos de la Agencia Tributaria que en unos momentos podría valorar más la ultimación del expediente en fase administrativa y en otros su envío al Ministerio Fiscal.

Dada la dificultad de apreciación del dolo y la advertencia severa del informe sobre el posible uso indebido de la facultad de apreciación, en los casos en que no se aprecie una conducta dolosa pero resulte una cuota defraudada superior a 120.000 euros, se podrá solicitar informe de la Unidad Central de Coordinación de Criterios en Materia de Delitos contra la Hacienda Pública o de las Unidades especializadas existentes a nivel regional. Esto no es obligatorio, pero se podrá disponer su obligatoriedad por el Jefe del órgano correspondiente.

Tributario<sup>423</sup>, algo más detallado que su precedente, pues ha

---

<sup>423</sup> Este precepto, bajo la rúbrica "Actuaciones en supuestos del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal" dispone:

"1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

2. Cuando la circunstancia prevista en el apartado anterior se aprecie antes de la propuesta de liquidación, el órgano, equipo o unidad remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico.

Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe.

Cuando dicha apreciación se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por órgano administrativo competente el que, según la normativa de organización aplicable, tenga atribuidas las funciones de apreciación de la existencia de hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. En los procedimientos de inspección, el jefe del órgano administrativo competente será el inspector-jefe correspondiente.

3. A la vista de la documentación recibida y de los informes que haya considerado oportuno solicitar, el jefe del órgano administrativo competente, si aprecia la existencia de un posible delito, deberá remitir el expediente al delegado especial o central o al director del departamento correspondiente, según de quien dependa el órgano actuante.

El jefe del órgano administrativo competente podrá ordenar completar el expediente con carácter previo a decidir sobre su remisión o no al delegado o al director del departamento correspondiente.

Si el jefe del órgano administrativo competente no aprecia la existencia de un posible delito devolverá el expediente al órgano que se lo hubiera remitido o a otro distinto para que lo ultime en vía administrativa.

4. Una vez recibida la documentación, el delegado o el director de departamento competente acordará, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o la devolución del mismo, según aprecie o no la posible existencia de delito.

5. Concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, se estará a lo dispuesto en el artículo 180.1 y en la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que

incorporado elementos tradicionalmente contenidos en Instrucciones internas de la AEAT, pese a lo cual, al igual que la ley, no parece considerar relevante la posición del obligado tributario y sus posibles derechos cuando se aprecien indicios de que pueda haber cometido un delito, pues no prevé que se le comuniquen esta circunstancia.

Supone, en consecuencia, un franco retroceso respecto del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre Régimen Sancionador Tributario, que en su artículo 5, bajo la rúbrica "Procedimiento administrativo y delitos contra la Hacienda Pública", disponía que en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará, *previa notificación al interesado*, el tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Por su parte, el artículo 33 del citado Reglamento se refiere a las "Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda pública"<sup>424</sup>. Se ha de destacar la

---

los tribunales hubieran considerado probados".

Este artículo fue modificado por el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, en orden a la supresión del trámite de audiencia, en línea con la modificación previamente realizada por la Ley 36/1006 en la LGT, y al establecimiento de un informe preceptivo del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, previo al envío del expediente a la Jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o a la devolución del mismo, según se aprecie o no la posible existencia de delito. Este precepto será objeto de análisis ulteriormente, por lo que no vamos a detenernos por ahora en él.

<sup>424</sup> Con el siguiente tenor: "1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que la infracción cometida pudiera ser constitutiva del delito previsto en el artículo 310 del Código Penal, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, aunque se podrán dictar los actos de liquidación que procedan, sin que sea posible iniciar o continuar el procedimiento para la imposición de sanciones por los mismos hechos y sin que éstos puedan ser considerados para la calificación de las infracciones cometidas.

En los supuestos previstos en este apartado, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará

diversidad de regímenes, pues en los delitos contables no es necesario paralizar el procedimiento administrativo de liquidación, mientras que en los delitos previstos en el artículo 305 CP se suspende el procedimiento administrativo y envían las actuaciones a la Jurisdicción Penal.

Aunque no es objeto de este estudio el delito contable se ha de adelantar que la articulación que el artículo 33 ha realizado del principio *ne bis in idem* es, sin duda, más correcta que la que ha realizado el artículo 32, pues no se entiende por qué de este principio se debe extraer la paralización del procedimiento administrativo para la fijación de la cuota tributaria. Por ello, es más adecuado, más respetuoso con las estrictas exigencias del principio *ne bis in idem*, el régimen establecido para el delito contable, que prevé la continuación del procedimiento administrativo de liquidación, paralizando exclusivamente el sancionador.

Se podría objetar que existen diferencias entre ambos delitos, pues la cuota es condición objetiva de punibilidad, o elemento del tipo, sólo en los casos de delito fiscal, de manera que sólo respecto de éste debe de paralizarse el procedimiento, a fin de que sean los Jueces de lo Penal los que fijen ese elemento del delito. Ahora bien, se podrían señalar bastantes más similitudes de lo que parece entre el

---

el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que en los hechos descubiertos pudieran existir indicios de haberse cometido alguno de los delitos previstos en los artículos 306 a 309 del Código Penal, hará constar en diligencia los hechos y circunstancias concurrentes e informará de ello al órgano administrativo competente para efectuar la correspondiente comprobación.

No obstante, cuando se trate de subvenciones cuya comprobación corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior”.

delito fiscal y el contable pues también en éste, al fijar unos mínimos cuantitativos para apreciar la existencia de delito, tienen el carácter de elemento del tipo, o condición objetiva de punibilidad, elementos de la contabilidad que dan lugar a la base imponible y, por tanto, a la cuota. La cuestión de la prejudicialidad se presenta en el delito contable en términos extraordinariamente parecidos a como lo hace en el delito de defraudación tributaria.

En la actuación de la AEAT ante los indicios de delito no es escaso el papel que juegan, en aspectos competenciales y procedimentales de importancia no baladí, numerosas resoluciones e instrucciones, de diverso nivel y procedencia dentro de la Agencia Tributaria, a menudo de su Presidente o de su Director General y a veces del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, a las que hay que añadir las instrucciones implícitas incorporadas a los programas informáticos con los que actualmente se trabaja prácticamente en todos los ámbitos de la Agencia Tributaria, o las más explícitas a través de los "manuales de procedimiento".

Todos estos elementos "normativos" juegan un papel fundamental en el objeto de nuestro estudio, entre otras razones, porque parte importante de las confusiones doctrinales y jurisprudenciales en el análisis de los aspectos procedimentales del delito fiscal obedece a un más que razonable desconocimiento del detalle de la normativa de organización y funcionamiento de la AEAT.

Más que razonable porque, dada la velocidad de modificación y el ínfimo rango de las citadas disposiciones,



a menudo no se publican en el BOE<sup>425</sup>, por lo que su régimen de modificación, "derogación" y vigencia no está casi nunca suficientemente claro, de manera que, parte de las cuestiones objeto de nuestro estudio se desenvuelve al margen de disposiciones legales o reglamentarias, en el campo oscuro, difuso, e ignoto, de disposiciones de ínfimo rango que, sin embargo, determinan la actuación de la Administración Tributaria ante los indicios de delito.

Los problemas de seguridad jurídica que derivan de esta situación son evidentes<sup>426</sup>. Al mismo tiempo, el elevado nivel de oscuridad permite que queden en la sombra cuestiones fundamentales como son las que atañen a las respectivas situaciones jurídicas del contribuyente y de la Administración una vez que surgen los indicios de delito.

Ahora bien, los aspectos fundamentales del detalle procedimental resultan del artículo 32 del RGRST, completado por las resoluciones de la AEAT de 24 de marzo de 1992, "sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de las competencias

---

<sup>425</sup> Tampoco se publican normalmente en la página web de la AEAT. Anteriormente existían en papel no objeto de publicación oficial, pero de circulación bastante libre y generalizada. En la actualidad se trata de instrucciones o criterios, más o menos explícitos y conocidos, normalmente no demasiado, incorporados a las bases de datos o programas informáticos que, en la medida en que se explicitan, se destaca que son para uso exclusivamente interno. En este trabajo no se utilizan materiales de uso interno, sino únicamente los accesibles a cualquier persona interesada, por lo que su valor añadido, en su caso, será exclusivamente la mayor familiaridad con las cuestiones organizativas, imprescindible para su adecuado entendimiento, dada su complejidad.

<sup>426</sup> En este sentido, vid. PEREÑA PINEDO I., "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la Jurisdicción por delito fiscal", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 3, 2005, Tomo I, pág. 2.542.

---

<sup>427</sup>Que efectuó en la Organización de la Inspección de Tributos “las adaptaciones necesarias a la Agencia y las reformas aconsejadas por la experiencia” en la aplicación de la Orden de 26 de mayo de 1986, por la que se desarrolló el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, a la que en estos aspectos vino a sustituir. La modificación de una Orden por una Resolución obedece a la habilitación, contenida en el número 12 de la Orden de 27 de diciembre de 1991, “por la que se desarrollan nuevas unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”, que fue derogada por la Orden de 2 de junio de 1994, “por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”, que contiene la citada habilitación en su apartado Decimoquinto. Todo ello, de conformidad con lo establecido por el artículo 103 Once 5 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en redacción dada por el apartado diecinueve de la Disposición Adicional Decimoséptima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dio nueva redacción al citado precepto, que, en su último inciso, dispone: “El Ministro de Economía y Hacienda, por orden, podrá organizar las unidades inferiores a Departamento, o habilitar al Presidente de la Agencia para dictar resoluciones normativas por las que se estructuren dichas unidades y se realice la concreta atribución de competencias. dichas resoluciones deberán publicarse en el “Boletín Oficial del Estado” como requisito previo a su eficacia”.

Esta Resolución ha sufrido numerosísimas modificaciones que hubieran justificado sobradamente su sustitución por otra de nuevo cuño, lo que no se ha hecho, sino que se la va parcheando de manera que de la original ya no queda prácticamente nada. Desgraciadamente, no es de lamentar este defecto de técnica normativa, pues la nueva Resolución volvería rápidamente a sufrir modificaciones puntuales y numerosas, a veces contradictorias y casi nunca con un sentido explicitable claro, debido a la convicción de que la eficacia de la Administración Tributaria depende de que se encuentre justamente “la” organización eficaz, de ahí que lo mejor es ocuparse de un modo casi exclusivo en la búsqueda de dicha panacea, cada vez más conectada con la libertad de los “gestores públicos” en la “gestión del personal”. La utilización de esta terminología es deliberadamente ajena al Derecho Administrativo.

Nuestro análisis se limitará a la tramitación por los órganos de Inspección, supuesto normal de aparición del delito fiscal, por lo que hay que citar la Instrucción 1/1999, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, no publicada en el BOE y de incierta vigencia, si bien, parte importante de su contenido ha sido incorporado, actualizado, al artículo 32 del RGRST. También hay que mencionar la Instrucción del Director General de la AEAT 3/2005, de 12 de abril, de adaptación inicial de las medidas de coordinación en materia de delito contra la Hacienda Pública, contrabando y otras modalidades delictivas al Plan de Prevención del Fraude Fiscal. El importante papel que se atribuye al Servicio Jurídico de la AEAT en estas actuaciones hace que también se deba citar la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 11 de mayo de 1999, de Reestructuración del Servicio Jurídico de la AEAT, que atribuye al citado Servicio Jurídico el seguimiento de todos los procesos judiciales en que ésta sea parte, que se susciten ante los Juzgados y Tribunales de Justicia, coordinando la actuación de los órganos de la Agencia e informando periódicamente a sus centros directivos del estado o incidencias relevantes de dichos litigios, así como el seguimiento de las correspondientes denuncias efectuadas por la Agencia. Este papel fue acentuado por la reforma introducida en el

de 26 de diciembre de 2005, que estableció la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

**3.- Exposición esquemática, aunque difícilmente comprensible, de la Organización y Funciones de la Inspección de los Tributos del Estado a los efectos que aquí interesan**

Uno de los aspectos que más llama la atención cuando se analiza la doctrina en torno a la actuación de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal es la confusión existente, derivada de un incompleto conocimiento de aspectos fundamentales de la organización y

---

apartado 4 del artículo 32 del RGRST por el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, "por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias" (sic), que ordena que el Delegado Especial o Central o el Director del Departamento correspondiente, según de quien dependa el órgano actuante, solicite informe del Servicio Jurídico de la AEAT en todos los casos de posible delito fiscal que le lleguen.

Si bien cada Director de Departamento puede emitir sus instrucciones, apenas está considerada la aparición de casos de delito fiscal en el ámbito de actuación de otros órganos de la Agencia y la práctica habitual es que, cuando "surge algún problema" este se envía a la Inspección. Así, si los órganos funcionalmente dependientes del Departamento de Gestión Tributaria se encuentran en su actuación con cuotas por importe superior al umbral del delito fiscal, la Instrucción 2/2001, de 10 de mayo, del Director del Departamento de Gestión Tributaria, cuya "derogación" no consta, en su Apartado Segundo, establecía que "[e]n los supuestos de posibles liquidaciones provisionales o de presentación de declaraciones previo requerimiento administrativo, con una cuota superior a quince millones de pesetas (90.151,81 euros), se examinará por el Jefe de Dependencia Regional de Gestión Tributaria si pudieran concurrir indicios de actuación dolosa, en cuyo caso se dará traslado de las actuaciones al Delegado Especial de la Agencia a fin de que, si lo estima conveniente, remita el expediente a la Dependencia de Inspección". Sobre el procedimiento en estos supuestos vid. SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit. págs 78-80. Las páginas anteriores, dedicadas a la actuación de la AEAT, y las posteriores (104 y ss.), sin perjuicio de sus interesantes elementos históricos, no son del todo precisas y en la actualidad están desfasadas, lo cual, evidentemente, no es un reproche al autor.

funcionamiento de la AEAT.

Ello hace imprescindible una somera aproximación a la organización y funciones de la Inspección de los Tributos<sup>428</sup> de la AEAT, pues son estos órganos, su personal inspector<sup>429</sup>,

---

<sup>428</sup> Vid. ESPEJO POYATO, I., *Organización y Funciones de la Inspección de los tributos del Estado*, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 1.992.

El artículo 166. RGAT, relativo a la "Atribución de funciones inspectoras a los órganos administrativos", dispone:

"1. A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entiende por órganos de inspección tributaria los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como aquellos otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica.

2. En el ámbito de competencias del Estado, el ejercicio de las funciones de inspección tributaria corresponderá a:

a) Los órganos con funciones inspectoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos establecidos en la normativa aplicable.

b) Los órganos de la Dirección General del Catastro que tengan atribuida la inspección catastral de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en la forma que se determine mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, y sin perjuicio de las posibles actuaciones conjuntas que puedan realizarse con las entidades locales".

<sup>429</sup> Según el artículo 169 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, relativo al "Personal inspector":

"1. Las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria y, en su caso, por aquellos a que se refiere el artículo 61.2.

Corresponde a cada Administración tributaria, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable, determinar en los distintos órganos con funciones inspectoras los puestos de trabajo que tengan a su cargo el desempeño de tales funciones y concretar sus características y atribuciones específicas.

2. Las actuaciones preparatorias y las de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria podrán encomendarse al personal al servicio de la Administración tributaria que no tenga la condición de funcionario".

El citado artículo 61.2 prevé:

"2. Las normas de organización específica podrán regular la intervención en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos de funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen puestos de trabajo en órganos con funciones distintas".

En consecuencia, los funcionarios con competencias inspectoras son los que se determinen en las Relaciones de Puestos de Trabajo (RPTs) de la AEAT, objeto de permanente modificación y cuyos cambios no son objeto de publicación, ni en el BOE, ni en la página web de la AEAT.

Las citadas RPTs no se publican desde hace años y no son accesibles

los que normalmente van a encontrar el delito fiscal.

La regulación de esta materia constituye una intrincada selva por la que no podemos transitar sin haber desbrozado el camino. Sin una previa exposición sistemática y simplificada de los órganos que intervienen en el procedimiento y de sus funciones, las referencias que se hicieran no resultarían inteligibles. Así y todo, como se verá, la cuestión no resulta fácil de entender.

---

fuera del marco de la posible actividad sindical en el que, al parecer, se manejan, pues a veces se las menciona.

Al parecer, la última RPT, probablemente ya sobradamente modificada, es de 29 de noviembre de 2008, "publicada" por Resolución de 18 de diciembre de 2008, del Director de la AEAT, según información de la página web de la Central Sindical Independiente y de Funcionarios ([www.csi-csif.es](http://www.csi-csif.es)), que no se ha conseguido encontrar.

Con fecha 3 de noviembre de 2010 la Audiencia Nacional dictó sentencia en recurso de apelación interpuesto contra sentencia dictada por el Juzgado Central n.º 7 de lo Contencioso Administrativo de Madrid el 9 de marzo de 2009, estimando el recurso y declarando la nulidad de un nombramiento "por falta de eficacia de la modificación de la RPT que dio lugar a dicho puesto al no haberse dado publicidad a la misma, por lo que se ordena se retrotraigan las actuaciones al momento de la modificación de la RPT para que se le dé la debida publicidad". En el BOE de de 30 de septiembre de 2011 se publica la Resolución del Departamento de Recursos Humanos de la Agencia Tributaria de 21 de septiembre de 2011, que en ejecución de esta sentencia modifica la relación de puestos de trabajo y ordena la publicación del Anexo de la Resolución del Director General de la AEAT de 19 de junio de 2007, por la que se acuerda la modificación de la RPT. Se trata, estrictamente, del anexo relativo al puesto en cuestión.

Quizá el que las RPTs no se publiquen desde hace años obedezca a que cuando se publicaban, a veces, se anulaban por los Tribunales. Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª), de 16 abril 2009, [RJ 2009, 5395], ponente GONZÁLEZ RIVAS, desestimó recurso de casación del Abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de Septiembre de 2004, estimatoria del recurso presentado por la UNION NACIONAL DE FUNCIONARIOS DE GESTIÓN DE HACIENDA (GESTHA), contra Resolución del Director General de la AEAT de 1 de agosto de 2000 que dispuso la publicación de la Relación de Puestos de Trabajo de la misma, anulada por la citada sentencia "por no ser conforme a derecho".

El Tribunal Supremo confirma la citada anulación, señalando, como "ratio decidendi" en el Fundamento de Derecho Quinto de su sentencia: "Si algo de lo más importante de la reforma introducida por la Ley 30/84 ( RCL 1984, 2000, 2317, 2427) está en el hecho de cambiar el sistema de organización de la Función Pública basado en el principio del Cuerpo por el principio de puestos de trabajo, si el puesto de trabajo es la estructura básica de la Función Pública, ha de garantizarse su contenido objetivo y suficientemente determinado en las relaciones que los aprueban o modifican".

Las actuaciones inspectoras se realizan no por Inspectores o Técnicos de Hacienda aislados, sino por los Equipos y Unidades de Inspección en los que se integran<sup>430</sup>, que pueden actuar en un ámbito regional o nacional (en función del carácter de los Órganos de Inspección<sup>431</sup> a que pertenecen), y a cuyo frente existe un Jefe de Equipo o Unidad que va a firmar casi todo lo que se hace por los mismos, con la única excepción de las diligencias, que

---

<sup>430</sup> El apartado Seis de la Resolución de 24 de marzo de 1992 (modificado por la Resolución de 20 de marzo de 2003, reenumerado y modificado por las de 12 de diciembre de 2007 y de 26 de noviembre de 2008), bajo la rúbrica "Criterios de actuación de los Equipos y Unidades de Inspección" dispone, en su número 1.1:

"Las actuaciones inspectoras se desarrollarán por los Equipos y Unidades en que se estructuran los órganos a que se refieren los apartados anteriores".

En estos Equipos y Unidades de Inspección también se integran otros funcionarios de papel menos relevante, como son los Agentes de la Hacienda Pública, y algún que otro muy escaso personal auxiliar.

La composición concreta de estos Equipos y Unidades, así como las competencias de los miembros de los mismos depende de lo que decidan las Jefaturas en cada caso y, al parecer, de las desconocidas RPTs.

<sup>431</sup> El apartado Uno de la Resolución de 24 de marzo de 1992, modificado por las de 12 de diciembre de 2007 y de 26 de noviembre de 2008, de la Presidencia de la AEAT, bajo la rúbrica "Órganos con atribuciones propias de la Inspección de los Tributos" establece:

"1. Las funciones o atribuciones propias de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, serán ejercidas por los siguientes órganos:

a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional, por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos, que dependerán directamente del Director del Departamento.

b) En la esfera de la Administración territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por las Dependencias Regionales de Inspección, respecto de la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia.[...]

2. A los efectos de lo dispuesto en 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 y de lo dispuesto en esta Resolución, tendrán la consideración de órganos de inspección tributaria todos los órganos a los que se refiere el número 1 anterior así como las unidades integradas en los mismos".

No se mencionan las competencias de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que cuenta con su regulación propia.

La Unidad Central de Coordinación en Materia de Delitos contra la Hacienda Pública, sin perjuicio de sus funciones de "coordinación, estudio" etc., carece de competencias inspectoras.

pueden firmarse independientemente por cualquier miembro del Equipo o Unidad que se encuentre en la situación de la que hay que dejar constancia<sup>432</sup>.

Tienen competencia nacional tanto la Delegación Central de Grandes Contribuyentes<sup>433</sup>, con regulación específica en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, como la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, regulada conjuntamente con los órganos territoriales en la Resolución de 24 de marzo de 1992.

Los Equipos de Inspección de la Delegación Central de Grandes contribuyentes se integran en la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la misma<sup>434</sup>, cuyo Jefe es el Jefe del órgano administrativo competente a que se refiere el artículo 32 del RGRST y que, con sus Adjuntos, y algún

---

<sup>432</sup> También las Actas, excepcionalmente, pueden ser firmadas sólo por los Inspectores y Subinspectores miembros de los Equipos y Unidades.

<sup>433</sup> El apartado Primero de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dispone:

"1. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes se configura como órgano central de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dependiendo directamente de la Dirección General de la Agencia y actuando de acuerdo con los criterios determinados por los Directores de los Departamentos en el ejercicio de sus respectivas funciones.

2. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes ejercerá sus competencias en todo el territorio nacional respecto a los obligados tributarios adscritos a ella".

<sup>434</sup> En la que se integran todas las competencias de control asignadas en el ámbito territorial a las Dependencias Regionales de Inspección, Gestión Tributaria, y Aduanas e Impuestos Especiales. El apartado Sexto de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, bajo la rúbrica "Dependencia de Control Tributario y Aduanero", dispone:

"1. Estructura.

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dirigida por su titular con la asistencia de uno o varios Adjuntos y de uno o varios Inspectores Jefes estará integrada por los siguientes Equipos y Unidades:

[...]

3. Equipos Nacionales de Inspección.

Las actuaciones de comprobación e investigación atribuidas a la Dependencia de Control Tributario y Aduanero serán desarrolladas por Equipos Nacionales de Inspección [...]".

No hay Unidades de Inspección a este nivel.

otro<sup>435</sup>, son los Inspectores Jefes a que se refieren las

---

<sup>435</sup> Los nombres varían, según se puede observar en estas notas a pié de página. La abundancia de Jefaturas es, probablemente, la que explica que en ocasiones la doctrina se pregunte quién es el Inspector Jefe en los casos de delito fiscal. Parte importante del caos que intentamos estructurar obedece a la necesidad de establecer diferencias de niveles retributivos no demasiado explicables y dependientes, al parecer, de las desconocidas RPTs. También cumple el sistema una función de centralización de la firma, de la que carece parte importante de los miembros de la "Organización", centralizándose cada vez más en "Jefes" de libre designación o, a veces, de concurso de méritos, de libre apreciación.

Quizá la existencia de tantos Inspectores Jefes obedezca, en parte, a la dificultad de delegación en los adjuntos de las competencias del Inspector Jefe, apreciada en la sentencia del Tribunal Supremo de 23 mayo de 2006 [RJ 2006, 6386], ponente MARTÍNEZ MICÓ, con voto particular de GARZÓN HERRERO en recurso presentado por la Asociación Profesional de Subinspectores de Tributos contra Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 24 de marzo de 1998, que modificó la de 24 de marzo de 1992, en la que se planteó, entre otras cuestiones, la de la inobservancia total y absoluta por la AEAT del procedimiento para dictar disposiciones de carácter general. El voto particular se aparta de la sentencia en cuanto omite "toda referencia a la vulneración del procedimiento de elaboración de las disposiciones generales", pues "es clamorosa la ausencia de expediente de elaboración de la disposición general, objeto de impugnación" entendiéndose que "esa ausencia, absoluta de expediente, ha de llevar a la anulación de la disposición general recurrida (naturaleza de disposición general de la resolución impugnada que es indudable) porque el procedimiento para la elaboración de disposiciones generales impide que las meras ocurrencias de los titulares de los órganos se conviertan en normas, y más cuando esa norma tiene un contenido tan relevante como el de la impugnada", y señalando a continuación: "La disposición recurrida ha sido objeto de alrededor de cincuenta modificaciones que sólo se explican a partir de la irreflexión con que cada una de ellas fue dictada y el incumplimiento del procedimiento exigible para su creación". También destaca este voto particular que "se pretende configurar la AEAT como un «Guantanamo Tributario», sólo regida por su Ley de creación, olvidando otras normas anteriores y posteriores que han configurado y delimitado la «esfera tributaria» tanto para la Administración como para los administrados, y ante las cuales la AEAT no puede ser un extraño, que es la esencia del razonamiento de la sentencia de la que discrepo", y reprocha a la sentencia el olvido de que "la unidad del ordenamiento jurídico impide la existencia de limbos jurídicos, como el que de hecho se reconoce a la AEAT" y que "sin cobertura legal, el Presidente de la Agencia habilita al Director de la Agencia para ejercer dichas facultades, [facultades organizativas] pero no las limita a «estructurar» y «concretar competencias» de las unidades existentes, sino que lo extiende a «constituir» unidades. Un sistema orgánico como el que se posibilita para la AEAT es insostenible", la conclusión que extrae este voto particular es: "El camino seguido era previsible. Primero, se sitúa a la Agencia fuera del Ordenamiento Público, de tal modo que no le resulten aplicables los límites que para este tipo de entidades se proclaman. Luego, contradictoriamente, y dada su naturaleza pública, se le atribuyen potestades de raíz y esencia política por ese carácter público. Finalmente, y en uso de esas prerrogativas, se altera el orden competencial establecido. Camino y resultado que pueden ser deslumbrantes, pero que, por estar



disposiciones relativas a la tramitación del delito fiscal; naturalmente, solo cuando se trata de la actuación de Equipos integrados en la citada Delegación<sup>436</sup>.

En cuanto a los Equipos integrados en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, el Jefe esta es el Jefe del órgano administrativo competente y el Inspector Jefe a que se refieren las disposiciones<sup>437</sup>, con sus Adjuntos, etc., que también son Inspectores Jefes respecto de las actuaciones realizadas por los citados Equipos.

A nivel territorial los Equipos y Unidades de

---

en contradicción con los pilares del derecho público, no podrán subsistir”.

Sólo los Jefes de las Unidades y Equipos de Inspección, excluidos los de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, son, todavía en el momento de escribir estas líneas, nombrados por concurso. Todos los demás Jefes que intervienen en el procedimiento que analizamos son de libre designación y, por lo tanto, de libre cese. En los concursos de méritos empieza a asentarse mérito de haber desempeñado puestos de libre designación. Cada vez hay más nombramientos provisionales, “paneles”, etc. al margen de concursos...para plazas de concurso.

<sup>436</sup> La Disposición Adicional Tercera de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, modificada por la de 12 de diciembre de 2007, bajo la rúbrica “Funciones de inspección y recaudación” dispone:

“1. A efectos de lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, los funcionarios integrados en la Dependencia de Control Tributario y Aduanero desarrollan funciones de inspección de los tributos [...].

2. El titular de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, sus Adjuntos, los Inspectores Jefes, el titular de la Oficina Técnica, sus Adjuntos y el titular de la Unidad de Control Tributario y Aduanero tendrán la consideración de Inspectores Jefes, respecto a las actuaciones que lleven a cabo los órganos de Inspección de dicha Dependencia”.

<sup>437</sup> Según el apartado Dos de la Resolución de 24 de marzo de 1992 (redactado conforme a la Resolución de 26 de noviembre de 2008) relativo a La Oficina Nacional de Investigación del Fraude:

“La Oficina Nacional de Investigación del Fraude, dirigida por el Jefe de la misma, con la asistencia de un Adjunto o Adjunta, estará integrada por el Equipo Central de Información y las Áreas que en cada caso se determinen. El Equipo Central de Información y las Áreas, dirigidos por sus respectivos Jefes con la asistencia de uno o varios Adjuntos, estarán integrados por Equipos formados por los funcionarios que determine el Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, al frente de los cuales estará el Inspector de Hacienda que se designe” y “Los Equipos integrados en las Áreas podrán realizar las actuaciones propias del procedimiento de inspección, previo acuerdo de adscripción del obligado tributario a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude dictado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria a propuesta del Jefe de la misma”.

Inspección se integran en las Delegaciones Especiales de la AEAT a través de las Dependencias Regionales de Inspección<sup>438</sup>

---

<sup>438</sup> El apartado Cuatro de la Resolución de 24 de marzo de 1992 (modificado por la de 20 de marzo de 2003, reenumerado y modificado por la de 12 de diciembre de 2007 y afectado por la de 26 de noviembre de 2008), relativo a las Dependencias Regionales de Inspección, dispone en su número 2.1:

"Las funciones señaladas en el apartado anterior [es decir, fundamentalmente las funciones de inspección] se extenderán a todos los obligados tributarios con domicilio fiscal en el ámbito de la respectiva Delegación Especial de la Agencia Tributaria, sobre los que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o la Oficina Nacional de Investigación del Fraude no ejerzan su competencia [...]".

El número 3.2 del citado apartado Cuatro, bajo la rúbrica "Estructura territorial", dispone que:

"La sede principal de la Dependencia Regional de Inspección coincidirá con la sede de la Delegación Especial, existiendo otras sedes de la Dependencia en Delegaciones de la Agencia Tributaria del ámbito de la demarcación territorial de la correspondiente Delegación Especial.

Al frente de cada Dependencia Regional de Inspección estará el Jefe de la misma, o Inspector Regional, que podrá estar asistido por uno o varios Inspectores Regionales Adjuntos y éstos, a su vez, por uno o varios Inspectores Coordinadores quienes, cuando la estructura funcional o territorial así lo requiera, podrán depender directamente del Inspector Regional"

En el mismo apartado Cuatro, el número 4 (relativo al Área de Inspección.) subapartado 2.1, bajo la rúbrica "Estructura", dispone:

"El Área de Inspección estará integrada por los Equipos y Unidades de Inspección que se estimen convenientes.

Los Equipos de Inspección, estarán dirigidos por un Jefe de Equipo, Inspector de Hacienda, conforme a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria, y podrán estar integrados por Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda, Agentes de la Hacienda Pública y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de la Dependencia Regional.[...]Las Unidades de Inspección estarán dirigidas por un Jefe de Unidad, Técnico de Hacienda".

Según el subapartado 2.2 del número 4. de este apartado Cuatro "La distribución de los expedientes entre los Equipos del Área de Inspección se realizará por el Jefe de la Dependencia atendiendo a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria".

De la regulación de este número resulta que, en principio, solo los Equipos de Inspección pueden realizar actuaciones inspectoras de especial dificultad. El subapartado 2.3. del mismo, bajo la rúbrica "Actuaciones inspectoras de especial dificultad" dispone:

"B) Se considerarán de especial dificultad sobrevenida a efectos de lo dispuesto en los apartados ocho.2.b) y ocho.3.2 de esta Resolución, los expedientes en los que: [...] "La cantidad que pudiera ser regularizada exceda de las cuantías fijadas en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal".

El apartado ocho.2.b) dispone que, en estos casos firmará las actas, junto con el Jefe de Unidad, Técnico de Hacienda, el Inspector de Hacienda al que el Jefe de la Dependencia Regional atribuya la supervisión de las actuaciones desarrolladas por la misma.

El apartado ocho.3.2. excluye los supuestos de especial dificultad sobrevenida de la asignación de firma de las actas a los Técnicos de Hacienda. Se trata de una redundancia en una previsión, aparentemente

cuyo Jefe, a veces llamado "el Inspector Regional", es el Jefe del órgano administrativo competente e Inspector Jefe<sup>439</sup>, en cuanto a las actuaciones de estos Equipos y Unidades. También tiene Adjuntos, etc., también con la consideración de Inspectores Jefes. La competencia en

---

innecesaria, puesto que en los supuestos de posible delito fiscal está totalmente excluida la posible firma de actas. La razón es la de evitar que los Técnicos de Hacienda puedan firmar actas, solos, por encima del umbral de delito, porque no aprecien indicios del mismo. La Resolución de 20 de marzo de 2003, de la Presidencia de la AEAT, que modificó la de 24 de marzo de 1992, estableció un nuevo marco de organización de las funciones de los órganos territoriales de inspección consistente en superar la división competencial tradicionalmente existente entre Dependencias Regionales y Provinciales de Inspección, integrando los distintos Equipos y Unidades en un único órgano, las Dependencias Regionales de Inspección, con competencia en todo el territorio de la Delegación Especial, si bien siguió manteniendo la distinción entre Equipos y Unidades de Inspección (provinciales) y Equipos Regionales y Unidades Regionales de Inspección que suprimió la Resolución de de 26 de noviembre de 2008. La diferencia fundamental entre Equipos y Unidades estriba en que estas últimas, que solo existen en el ámbito de las Delegaciones Especiales de la AEAT, y no a nivel central, tienen competencias limitadas a asuntos que no son de especial complejidad, de manera que al frente de las mismas se encuentra un Técnico de Hacienda, mientras que los Jefes de Equipo son siempre Inspectores.

<sup>439</sup> El apartado Cinco de la Resolución de 24 de marzo de 1992 (redactado por la de 20 de marzo de 2003, reenumerado y modificado por las de 12 de diciembre de 2007 y de 26 de noviembre de 2008. Normalmente las resoluciones modificadoras no dan nueva redacción completa a los apartados, sino que añaden y quitan párrafos), bajo la rúbrica "Los Inspectores Jefes" dispone:

"1. Tienen la consideración de Inspector Jefe:

a) El Jefe, el Jefe Adjunto, los Jefes de Área, los Jefes Adjuntos de Área y el Jefe del Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

b) El Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia.

2. Corresponde a los Inspectores Jefes, [entre otras funciones]:

c) Dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada.

h) Cualesquiera otras competencias y funciones que les atribuya la normativa legal y reglamentaria y demás disposiciones que sean de aplicación".

Estas son las funciones más cercanas al delito fiscal, pues en la norma analizada no están específicamente mencionadas las funciones de estos Inspectores Jefes en relación con los expedientes de delito fiscal, por lo que las mismas resultan directamente del artículo 32.2, último inciso del RGRST, al disponer que "en los procedimientos de inspección, el jefe del órgano administrativo competente será el inspector-jefe correspondiente".

general corresponde a estos órganos, pues la competencia de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude se extiende sólo sobre contribuyentes adscritos a las mismas<sup>440</sup>.

En conclusión, en cada órgano de inspección hay un Jefe del órgano que es el Inspector Jefe por excelencia, y otros muchos puestos, que aunque le son subordinados, también tienen la consideración de Inspectores Jefes<sup>441</sup>.

La remisión del expediente de delito fiscal al Ministerio Fiscal o a los órganos jurisdiccionales corresponde, respectivamente, a los Delegados, Central<sup>442</sup> o Especiales, de la AEAT en función del órgano en que estén

---

<sup>440</sup> Según el artículo 84 LGT: "La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario".

Por lo que se refiere a la competencia material, la ley ha sido extraordinariamente cuidadosa en no limitar en absoluto a la Administración Tributaria, limitándose ella misma a disponer, en su artículo 83, "Ámbito de la aplicación de los tributos", número 4, que "Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos".

<sup>441</sup> El exacto detalle organizativo, sobre número y estructuración concreta de estos diversos Inspectores Jefes no se publica, más allá de lo que consta en los preceptos analizados. Al parecer resulta de las no publicadas RPTs.

<sup>442</sup> El apartado Quinto de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, bajo la rúbrica "Funciones y competencias del titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de sus Adjuntos y de los Jefes de Dependencia de la Delegación Central", en su número 2 dispone:

"Asimismo, el titular de la Delegación Central ejercerá, respecto de los obligados tributarios adscritos a esta Delegación, las siguientes funciones y competencias: [...]

1) Acordar la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal cuando aprecie la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública u otro delito no perseguible únicamente a instancia de la persona agraviada, excepto en los casos previstos en la Orden por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias".

Esta previsión, extendida a los Delegados Especiales y al Director de Departamento correspondiente se contiene en el art.32.3 y 4 del RGRST.

integrados los Equipos o Unidades que se hayan "tropezado" con el posible delito. Al no estar integrada la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en ninguna Delegación, sino adscrita directamente al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, es éste el competente para pasar el tanto de culpa en los expedientes derivados de sus actuaciones.

Todos los Equipos y Unidades de Inspección se pueden encontrar en su actuación con indicios de posible delito fiscal, sin mayor especialidad, si bien el apartado Seis, número 2, de la Resolución de 24 de marzo de 1992, bajo la rúbrica "Actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública", dispone: "Los expedientes instruidos por los Equipos o Unidades en los que se aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, se pondrán formalmente en conocimiento del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude o Dependencia Regional en la que se integre dicho Equipo o Unidad, quien podrá disponer la continuidad de las actuaciones por el mismo u otro Equipo o Unidad".

Dado que la Delegación Central de Grandes contribuyentes cuenta con su Resolución específica, de 26 de diciembre de 2005, la Disposición Adicional Quinta de esta Resolución, bajo la rúbrica "Delito contra la Hacienda Pública" contiene el precepto paralelo<sup>443</sup>.

---

<sup>443</sup> Al disponer: "Los expedientes instruidos por los Equipos o Unidades de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero en los que se aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública se pondrán formalmente en conocimiento del titular de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero o de sus Adjuntos, quienes podrán disponer la continuidad de las actuaciones por el mismo u otro Equipo o Unidad."

Existen ciertas peculiaridades en materia de firma, pues los informes sobre la apreciación de indicios de delito deben ser firmados por el Jefe de Equipo o Unidad, y, en este último caso, también por el Inspector de Hacienda al que corresponda la supervisión de la misma<sup>444</sup>.

Por último, se debe tener presente que el (sub)apartado 3 de número 4 del apartado Cuatro de la Resolución de 24 de marzo de 1992, respecto de las Dependencias Regionales de Inspección, bajo la rúbrica "Actuaciones Especializadas", dispone:

"Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4.2 anterior, determinados Equipos o Unidades del Área de Inspección podrán desarrollar sus actuaciones, total o parcialmente, en relación con las materias específicas que se indican en este apartado 4.3.

Los Equipos o Unidades que realicen estas actuaciones especializadas podrán actuar en el ámbito de distintas Delegaciones Especiales. En este caso, dependerán de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en que radique su sede, y ejercerán sus funciones en el ámbito territorial de todas las Delegaciones Especiales en

---

<sup>444</sup> Así, el apartado Ocho de la Resolución de 24 de marzo de 1992 (redactado por la de 20 de marzo de 2003, reenumerado y modificado por las de 12 de diciembre de 2007 y 26 de noviembre de 2008), bajo la rúbrica, "Firma de documentos. Asignación de firma", dispone:

"1. Firma de diligencias.

Las diligencias de la Inspección de los Tributos serán suscritas por los funcionarios que practiquen las actuaciones de las que resulten los hechos o circunstancias que se reflejen en aquéllas, o bien por el Jefe del Equipo o Unidad o el actuario designado al efecto que intervenga en la práctica de tales actuaciones dirigiendo las mismas.

[...] 4. Otros documentos.[...]

Los funcionarios de la Inspección de los Tributos procederán, igualmente, a evacuar cuantas comunicaciones e informes sean preceptivos. En el supuesto de que estos últimos deban ser emitidos por un Equipo o Unidad, serán suscritos por el Jefe de los mismos.

Los informes que hayan de emitirse cuando se aprecie que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública serán firmados por el Jefe de Equipo o de Unidad, así como, tratándose de actuaciones desarrolladas por Unidades de Inspección, por el Inspector de Hacienda al que corresponda la supervisión de las mismas". Estos dos párrafos no fueron afectados por la Resolución de 31 de julio de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que modificó la de 24 de marzo de 1992, pero que, al dar nueva redacción a este apartado, le dio la misma redacción en la parte, reproducida, que aquí interesa.

que actúen. Será necesaria la autorización del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, cuando desarrollen sus funciones fuera del ámbito territorial de su Delegación Especial.

#### 4.3.1 Delito contra la Hacienda Pública.

Las actuaciones en este ámbito tendrán por objeto el apoyo en las funciones encomendadas al Jefe de la Dependencia Regional de Inspección en materia de análisis de los expedientes y, en su caso, remisión al Delegado Especial de la Agencia Tributaria para su envío al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente, en aquellos supuestos en los que el funcionario, Equipo o Unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran subsumirse dentro de la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública.

[...]

#### 4.3.3 Auxilio Judicial.

Corresponde en este ámbito el desarrollo de las funciones de colaboración y auxilio con Juzgados, Tribunales y el Ministerio Fiscal, incluidas las actuaciones de carácter pericial cuando así se acuerde”.

Estos preceptos son los únicos que prevén la posibilidad de Equipos o Unidades especializados en delito fiscal, como se ve, con funciones estrictamente de apoyo al Jefe de la Dependencia Regional de Inspección (o Inspector Regional), es decir, sin funciones propiamente inspectoras y fundamentalmente dedicados a la emisión de los informes optativos y no vinculantes que les pueda pedir el citado Jefe sobre los datos recibidos de los actuarios y no sobre actuaciones de comprobación propias, por lo que estos informes son distintos de los obligatorios que ha de emitir el actuario que se tropiece con los indicios de delito y que ha de firmar el Jefe del Equipo o Unidad correspondiente, además, en este último caso, del Inspector supervisor.

Las funciones de Auxilio Judicial, con Unidades o Equipos total o parcialmente dedicados a las mismas y a las de peritaje, normalmente ajenas al procedimiento de inspección y vinculadas a la actuación jurisdiccional, serán objeto de ulterior análisis.

Dada la dudosa inteligibilidad de lo expuesto que, sin embargo, es imprescindible para entender los aspectos orgánicos en posible relación con el delito fiscal, en lo que sigue se abordará la cuestión desde perspectivas más concretas, a fin de ir clarificando cada una de las cuestiones sobre las que se suelen suscitar dudas.

#### **4.- Los informes que se pueden o deben emitir en los casos de delito fiscal**

Cuando existen indicios de delito fiscal no se pueden extender actas de Inspección, que contienen una propuesta de regularización vedada en este caso, por lo que se extienden diligencias, que deben recoger sólo hechos, estando vedadas a las mismas las consideraciones de cualquier otra índole, por lo que no queda otra alternativa desde la perspectiva de la documentación de las actuaciones inspectoras que la emisión de informe<sup>445</sup> por parte del órgano inspector que desarrolle las actuaciones en las que "surja" el delito, razonando y, dada la existencia de un umbral cuantitativo, cuantificando, la apreciación de los indicios de delito.

---

<sup>445</sup> Según el artículo 99 de la LGT, relativo al "Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios":

"7. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

[...] Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las Leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos".



Este es el informe mencionado en el artículo 32.2 del RGRST<sup>446</sup>, el único preceptivo, previsto históricamente en el artículo 48 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y en la actualidad en el artículo 100 del RGAT, que bajo la rúbrica "Informes" dispone:

"1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de la Administración tributaria emitirán los informes que sean preceptivos, los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos y los que les sean solicitados, siempre que en este último caso se fundamente la conveniencia de solicitarlos.

2. En particular, los órganos de aplicación de los tributos deberán emitir informe en los siguientes supuestos:

[...]

b) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal".

En algunas Dependencias Regionales de Inspección, como vimos, existen Equipos o Unidades especializados en materia de delitos contra la Hacienda Pública a los que se puede, o debe según las instrucciones del correspondiente Inspector Jefe, pedir informe en determinados supuestos. Estos Equipos o Unidades analizarán e informarán los expedientes en los

---

<sup>446</sup> Que no tiene nada que ver con la posibilidad prevista en el artículo 197 del RGAT que, bajo la rúbrica "Otras actuaciones inspectoras", dispone en su número 2: "Cuando así les sea solicitado y sin perjuicio de las competencias propias de otros órganos de la Administración, los órganos de inspección informarán y asesorarán en materias de carácter económico, financiero, jurídico o técnico relacionadas con el ejercicio de sus funciones a los demás órganos de las Administraciones tributarias, a los órganos dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, así como a cualquier organismo que lo solicite".

que se hayan apreciado los indicios de delito, con carácter previo a su remisión al Inspector Jefe (el Inspector Regional). Recordemos que los mismos no tienen competencias inspectoras y que sus informes, en general no obligatorios y nunca vinculantes, versan sobre el expediente de inspección que ha elaborado el actuario, por lo que no sustituyen al informe de éste, que es el necesario y que, recordemos, siempre, debe ser firmado por el Jefe de Equipo (cuando no lo sea el actuario) o, en la Unidades, por el Inspector de Hacienda supervisor, además de por el Jefe de Unidad<sup>447</sup>.

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude y la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, no cuentan con Equipos especializados en delito fiscal, si bien existe, dependiendo del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, una "Unidad Central de Coordinación en Materia de Delito contra la Hacienda Pública"<sup>448</sup>, sin

---

<sup>447</sup> No existe una previsión equivalente en las resoluciones que venimos analizando en relación con la firma del correspondiente informe en las actuaciones de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por lo que parece que podría concluirse que puede ser firmado por cualquier miembro de los Equipos. Ahora bien, La Instrucción Segunda de la Instrucción 1/1999 que concreta la actuación de la Administración en los casos de delito fiscal dispone con carácter general que este informe cuente con la firma del actuario así como del Jefe del Equipo o Unidad en la que se desarrolle la actuación en cuyo seno se descubrieron los indicios.

<sup>448</sup> La Resolución de 24 de marzo de 1992, de la AEAT, en su apartado Tres, número 1 (redactado por la de 17 de febrero de 1998, título del apartado dado por la de 26 de noviembre de 2008), relativo a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública, dispone:

"A la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública le corresponden principalmente las siguientes funciones:

- a) La integración y comunicación a la Inspección de los Tributos de criterios en materia de delitos contra la Hacienda Pública.
- b) La elaboración de los criterios que deben seguirse en orden a la tramitación de los posibles delitos contra la Hacienda Pública.
- c) El Asesoramiento a los servicios de inspección a que se refiere el apartado Uno de la presente resolución, en relación con los expedientes que éstos tramiten, cuando en los mismos pudieran apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública.

funciones inspectoras sino de emisión de informes para la unificación de criterios, no sólo de los órganos centrales, sino también de los territoriales.

Tampoco los informes de esta Unidad pueden sustituir a los del actuario, no siendo ni preceptivos ni vinculantes, y dependiendo su petición del criterio del Inspector Jefe respectivo o, en su caso, del Delegado o Director del Departamento.

Por último, la Instrucción 3/2005, de 12 de abril, del Director General de la AEAT confirió carácter obligatorio (no vinculante) al informe que ha de emitir el Servicio Jurídico correspondiente, en función del órgano que esté actuando, que se produce en un estadio jerárquico superior y fuera de lo que es la estricta actuación de la Inspección de los Tributos. Este es el informe previsto en el apartado 4 del artículo 32 del RDRST dirigido al Delegado, Central o Especial, o al Director de Departamento, que normalmente será el de Inspección Financiera y Tributaria.

Aunque no esté previsto en el artículo 32 del RDRST, lógicamente, en el expediente administrativo se debe incorporar copia de los informes que se emitan, pues esta es una exigencia general de todo procedimiento administrativo y está contemplada como tal exigencia en la Instrucción 1/1999 que regula detalladamente esta materia<sup>449</sup>.

---

Las funciones de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública se entienden sin perjuicio de las propias de los demás órganos a que se refiere el apartado Uno de esta Resolución".

<sup>449</sup> La Instrucción Segunda de la misma concreta la actuación de la Administración en los casos de delito fiscal del siguiente modo: "Cuando de conformidad con el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998, la Inspección estime que las conductas de los obligados tributarios pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública

---

deberá abstenerse de continuar el procedimiento administrativo, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente. En estos casos se observarán las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> Elaboración de informe/s sobre la presunta concurrencia de delitos contra la Hacienda Pública.

Cuando el funcionario, Equipo o Unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran subsumirse dentro de la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública, elaborarán un informe al respecto, en el que se expondrán las razones de tal apreciación. Este informe contará con la firma de dicho funcionario así como del jefe del equipo o unidad en la que se desarrolla la actuación en cuyo seno se descubrieron los indicios.

Asimismo y junto al mencionado informe, en cualquier momento de la actuación inspectora, por lo tanto siempre antes del envío del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, se podrá solicitar a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública la emisión de informe al respecto. La solicitud de este informe debe emanarse del Inspector-Regional, del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección o de los Delegados Especiales.

2.<sup>a</sup> Momento del envío del expediente.

El envío del expediente se realizará, previa notificación al interesado, en el momento en que se aprecie la posible existencia de delito, con independencia de que tal apreciación se produzca durante la actuación de comprobación e investigación correspondiente a la cuota o durante el procedimiento sancionador.

Cuando en el seno de una actuación inspectora se aprecien hechos que en principio pudieran considerarse constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, se remitirá el expediente relativo a todas las actuaciones realizadas al Inspector-Regional correspondiente o, en su caso, al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, los cuales remitirán a los Delegados Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas, junto con el informe al que se refiere el artículo 5. 2 del Real Decreto 1930/1998 y el apartado anterior de las presentes Instrucciones.

En cualquier momento podrá solicitarse la colaboración de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

3.<sup>a</sup> Envío del expediente una vez concluida la comprobación relativa a los elementos de la deuda tributaria distintos de la sanción.

Para el caso de que se hubiesen dictado las liquidaciones correspondientes a las cuotas dejadas de ingresar, y con posterioridad se ponga de manifiesto en el seno del procedimiento sancionador que las conductas pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, las liquidaciones serán válidas, sin perjuicio de su ulterior revisión, si ello procediese como consecuencia de la sentencia penal que en su día se dicte. Todo ello sin perjuicio de la oportuna paralización, que se acuerde conforme a Derecho, de tales liquidaciones cuando se remita el expediente a la jurisdicción competente.

Ahora bien, cuando habiéndose incoado las actas relativas a las cuotas y demás elementos de la regularización tributaria distintos de las sanciones, y antes de dictarse la liquidación pertinente, tenga lugar el envío del expediente al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción, no se dictará el acto de liquidación correspondiente (y ello, tanto se trate de actas de conformidad o disconformidad), lo cual se comunicará al contribuyente, haciendo constar la interrupción justificada de las actuaciones a los efectos de los apartados 2 y 3 del artículo 29 de la

Ninguno de los anteriores informes tiene nada que ver con los que puedan emitir los Inspectores o los Técnicos de Hacienda nombrados peritos en el curso del proceso judicial o los que bajo esta denominación u otra más específica relativa al "auxilio judicial", presten al órgano instructor una ayuda procesalmente similar a la de la policía judicial. Lo mismo cabe decir respecto de los informes que emitan los Inspectores o los Técnicos de Hacienda que actúen de peritos del Fiscal.

#### **5.- El procedimiento de la AEAT cuando aprecie indicios de delito fiscal**

Señala RIBES RIBES, que "[e]l amplio abanico de actuaciones practicadas por la Inspección desde el descubrimiento de datos reveladores de posibles defraudaciones, hasta que alcanza la seria convicción de la

---

Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

4.<sup>a</sup> Incorporación de informes.

En los expedientes relativos a las actuaciones que se remiten al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, habrá de incorporarse tanto el informe de la Unidad de Coordinación cuando el mismo se haya evacuado (dado que tal informe no es preceptivo), como el del funcionario competente a que se refiere el artículo 5. 2 del Real Decreto 1930/1998.

5.<sup>a</sup> Notificación al interesado.

De conformidad con el artículo 5. 1 del Real Decreto 1930/1998, antes de que se produzca el envío del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, es necesario notificar al contribuyente tal envío. Dado que el envío se acuerda por los Delegados Especiales de la AEAT o el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, será cuando tal acuerdo exista, pero siempre antes del envío, cuando esta notificación tenga lugar.

6.<sup>a</sup> Cómputo del plazo.

La remisión de un expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente tiene el carácter de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación. Por lo que se refiere al procedimiento sancionador, tal envío constituye causa de suspensión.

En ambos supuestos, cuando se produzca la devolución del expediente, la tramitación continuará, por el tiempo que reste respecto del plazo de duración de las actuaciones administrativas, en base a los hechos que, en su caso, los Tribunales hayan considerado probados".

existencia de indicios racionales de delito fiscal, requiere la adopción de un marco procedimental propio [...]”<sup>450</sup>.

Esta afirmación se ha de suscribir pero se ha de dejar constancia de que, cuando los diversos autores se dirigen a la búsqueda de este marco procedimental, encuentran, en términos de normativa vigente, aspecto diferente es el de los principios a que habrá ocasión de referirse, la “normativa” que hemos referido prolijamente y ninguna otra, lo que quiere decir que la regulación de esta materia es, exclusivamente, la propia del desarrollo de la línea jerárquica, sin perjuicio de que su propia complejidad, así como la existencia de amplios campos no escritos, pueda inducir a importantes confusiones. Se trata, por tanto, de una estricta articulación de la jerarquía en la AEAT, que, como se debe haber concluido de las páginas anteriores, es una organización extraordinariamente jerarquizada, con muchos Jefes, Jefes de Jefes y Adjuntos a Jefes, por lo que es fácil perderse en la misma.

Si en el curso de las actuaciones de inspección se descubren hechos que pudieran ser constitutivos del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, estos deben documentarse en diligencia, debiéndose emitir por el actuario un informe preceptivo sobre los mismos. Puede extenderse una diligencia o varias, y puede/n estar extendida/s antes de que por el actuario se aprecien indicios de delito, pues lo importante es la adecuada constancia documental de los hechos. Lo normal es que se

---

<sup>450</sup> Cfr. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit, págs. 58-59

extiendan a lo largo del procedimiento inspector, pues el papel fundamental de las diligencias de constancia de hechos, como históricamente se las ha denominado, es reflejar los hechos acaecidos en del mismo<sup>451</sup>.

Hasta aquí estamos en un procedimiento inspector normal, de manera que el primer paso de la denominada fase preprocesal es el informe del actuario sobre la apreciación de indicios de delito. Mientras las diligencias suponen actuaciones de comprobación, el informe es un trabajo que, al margen del contribuyente, realiza el actuario, en el que se vierten datos que ya han de obrar en diligencia y

---

<sup>451</sup> Es este carácter fundamentalmente probatorio de las diligencias el que hace que se preste especial atención a la reacción del interesado respecto a las mismas, así el artículo 98. 1 g) del RGGIT dispone que en las mismas deben hacerse constar "las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar".

Según el apartado 3 del citado precepto "En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros: [...]

b) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada."

Según el apartado 1 del artículo 99 del citado reglamento, sobre la "Tramitación de las diligencias", estas "podrán extenderse sin sujeción a un modelo preestablecido. No obstante, cuando fuera posible, se extenderán en el modelo establecido por la correspondiente Administración tributaria". Según el apartado 2 de este precepto "Cuando la naturaleza de las actuaciones cuyo resultado se refleje en una diligencia no requiera la presencia de persona alguna para su realización, la diligencia será firmada por el personal al servicio de la Administración que realice la actuación, y de la misma se remitirá un ejemplar al obligado tributario o se le pondrá de manifiesto en el correspondiente trámite de audiencia o de alegaciones" y según su apartado 3 "las diligencias se incorporarán al respectivo expediente". La Nota de Coordinación 1/99 de la Unidad Central de Coordinación en Materia de Delitos contra la Hacienda Pública destaca que el contenido propio de las diligencias es sólo la constancia de hechos y, por tanto, el actuario no debe hacer en las mismas apreciación jurídico tributaria ni penal alguna, ni formular al obligado tributario comunicación o advertencia respecto de la posible existencia de delito. Por consiguiente, el actuario debe limitarse exclusivamente a hacer constar hechos, circunstancias y manifestaciones del contribuyente o de su representante y ser meticoloso en la redacción de los hechos que aprecie.

consideraciones jurídicas o valorativas, por ejemplo en relación con el dolo, vedadas a las mismas, y que se remite, junto con el expediente (que incluye las diligencias y demás documentos en los que se constaten las circunstancias que a juicio del actuario determinan la posible responsabilidad penal), al superior jerárquico<sup>452</sup>, que puede:

a) Devolver el expediente si estima oportuno que se completen determinados extremos o si aprecia que no existen indicios de delito. En el último caso las actuaciones se vuelven a colocar en el normal procedimiento inspector pudiéndose asignar el expediente a otro Equipo o Unidad. Por el contrario, cuando se ordena completar extremos, es decir, realizar actuaciones comprobadoras ya apreciados indicios de delito, puede suponer la aparición de problemas jurídicos importantes, como veremos ulteriormente.

b) Remitir copia del informe y del resto del expediente al Inspector Regional (es decir, al Jefe de la Dependencia Regional de Inspección), al Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC o al Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, según el órgano que haya realizado las actuaciones<sup>453</sup>.

---

<sup>452</sup> Recordemos que el destinatario del expediente es el Jefe del órgano administrativo de inspección correspondiente, es decir, el Inspector Jefe por excelencia, pero se le remite el expediente a través de la vía jerárquica, es decir, del superior jerárquico del Equipo o Unidad que actúa, que será un Inspector Coordinador o Inspector Jefe, distinto del Jefe del correspondiente órgano administrativo (sic).

Si se recuerdan las páginas anteriores en cada órgano administrativo hay numerosos Inspectores Jefes. La exacta organización y línea jerárquica no resulta de las resoluciones que antes hemos analizado en detalle. Posiblemente resulte de las desconocidas Relaciones de Puestos de Trabajo pues no existe ninguna norma jurídico-organizativa publicada que las establezca. Pero, en todo caso, entre el Jefe de Equipo o Unidad que actúa y el Jefe del órgano administrativo correspondiente existirá, normalmente, como mínimo, un escalón.

<sup>453</sup> Estos órganos podrán solicitar los informes que consideren oportunos, tanto de las Unidades especializadas en el ámbito regional,



El aspecto más destacable de este primer paso consiste en que se trunca el procedimiento inspector, pues éste normalmente concluye con las actas de Inspección que documentan los resultados de las actuaciones y que dan lugar a la correspondiente liquidación, lo que no se produce en el caso de que se aprecien indicios de delito fiscal en que está vedada la extensión de actas y la práctica de liquidaciones.

Es posible que la apreciación de los indicios de delito se produzca una vez extendidas las actas, pero antes de practicarse la liquidación. En este caso, el órgano que los aprecie, normalmente el órgano competente para liquidar, es decir, el Inspector Jefe Titular de la Oficina Técnica, deberá emitir informe y no practicará liquidación. En caso de actas de conformidad se deberá notificar al interesado, antes del transcurso del plazo del mes desde su fecha, el acuerdo del Inspector Jefe por el que se estima que ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas en la propuesta de liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156.3.d) de la vigente LGT, pues si no se hace así, en el plazo señalado se producirá una liquidación tributaria y nos encontraremos ante el supuesto que pasamos a analizar.

Si la apreciación del presunto delito se efectúa una vez dictada la liquidación, ésta es válida y goza de

---

como de la Unidad Central de Coordinación en materia de delito contra la Hacienda Pública. Estos últimos podrán ser solicitados tanto por órganos centrales como territoriales, mientras que los primeros sólo podrán ser solicitados por los correspondientes órganos territoriales. En todo caso la solicitud ha de partir de un Inspector Jefe, y no, simplemente, del Jefe de Equipo o Unidad que, en principio ha de limitarse a remitir el expediente y su informe a su Jefe.

presunción de validez como cualquier otro acto administrativo, sin perjuicio de que se suspenderá su ejecución hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial, y de su posible ulterior revisión si ello procediese como consecuencia de la sentencia penal que en su día se dicte<sup>454</sup>, según resulta del artículo 32 del RGRST y de la Instrucción Segunda, n. 3º de la Instrucción 1/1999, no derogada ni sustituida formalmente.

En ninguna norma legal está contemplada la paralización de la ejecución de la liquidación ni su revisión por esta causa, por lo que se plantea la cuestión de hasta qué punto la ejecutividad de los actos administrativos y su régimen de revisión pueden verse afectados por una disposición de rango reglamentario o, incluso, por una Instrucción no publicada. Si bien el artículo 180.1 ordena la paralización de actuaciones, una vez dictada la liquidación, su ejecución no forma parte del procedimiento inspector que concluye con la liquidación, sino del procedimiento de recaudación, de manera que resulta cuando menos dudoso, extraer de una escueta orden legal de paralización de actuaciones y de una disposición reglamentaria, la suspensión de la ejecución de un acto administrativo. Lo mismo cabe decir de las posibilidades de revisión de la liquidación dictada, que serán las que el Ordenamiento Jurídico ofrece, sin que la LGT ni el RGRST añadan nada especial en este punto.

---

<sup>454</sup> Este caso es extraordinariamente interesante pues, desde luego, la citada liquidación podría ser recurrida por el interesado, en cuyo caso se produciría un pronunciamiento de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, lo que permitiría analizar el problema de la concurrencia de dos procedimientos paralelos, que se producirían, salvo que la citada Jurisdicción considerase la existencia de una cuestión prejudicial penal.

La apreciación de los indicios de delito después de la propuesta de regularización contenida en el acta (en principio vedada en estos casos) supone que la no apreciación por el actuario se considera incorrecta por sus superiores, pues la actividad de comprobación concluye con la extensión del acta que recoge la propuesta de regularización y a partir de ahí, con carácter general, no se aportan nuevos datos al expediente. Si la citada propuesta supone una "cuota descubierta" superior a los 120.000 euros, ya están ahí los indicios de delito, a no ser que se explicita alguna reflexión sobre el carácter no sancionable de la conducta o la exclusión del dolo.

Ello no significa que se parta de una presunción de culpabilidad, sino que no es fácil que se deje de declarar una cuota de esa entidad de un modo estrictamente negligente, teniendo en cuenta que un dolo eventual, en este tipo de situaciones no es fácilmente diferenciable, *a priori*, de la simple negligencia. Por ello parece necesario un pronunciamiento del actuario sobre el carácter no doloso de la omisión, pues en otro caso incumpliría la prohibición legal de avanzar en el procedimiento, ya que la cantidad por sí sola, sin ningún otro añadido, es un indicio de delito.

Por ello, la apreciación de indicios de delito tras la liquidación es bastante excepcional y ocurrirá con ocasión de la tramitación del expediente sancionador<sup>455</sup>, que se

---

<sup>455</sup> Si bien este es un supuesto excepcional, es frecuente encontrar que los comentarios doctrinales parten, de algún modo, de la consideración de este supuesto como "el normal". Vid, por ejemplo, en este sentido, VV. AA, (director GARBERI LLOBREGAT, J.) *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, Vol I, págs. 341 y ss. En el mismo sentido SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda*

suspenderá, remitiéndose por medio del Inspector Jefe los expedientes de liquidación y sancionador, junto con el correspondiente informe del Equipo o Unidad que instruya el expediente sancionador (normalmente el mismo que realizó la actuación inspectora) al Inspector Regional, al Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC o al Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, según el órgano que hubiera realizado las actuaciones. Estos, a la vista de la documentación recibida, podrán:

a) Si no aprecian indicios de delito, devolver el expediente para que se ultime el procedimiento en vía administrativa, al mismo Equipo o Unidad o a otro. Aquí volveríamos a estar en el normal procedimiento sancionador, pues se han excluido los indicios de delito.

b) Si consideran necesario aclarar o ampliar algún aspecto del expediente, pueden acordar que éste se complete. Aquí se pueden plantear problemas jurídicos serios, como veremos, si este completar implica la realización de actuaciones de comprobación con el contribuyente, una vez planteada la posible apreciación de indicios de delito.

c) Si aprecian indicios de delito deben remitir el expediente respectivamente al Delegado Especial, al Delegado Central de Grandes Contribuyentes, o al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, que deben:

1) Solicitar informe, respectivamente, del Servicio Jurídico Regional, del de la DCGC, o de la Dirección del

Servicio Jurídico en caso de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude o de órganos territoriales en cuya demarcación no exista un Servicio Jurídico Regional. Se trata del Servicio Jurídico de la AEAT, y no del Servicio Jurídico del Estado, lo cual tiene importancia porque es éste, y no aquel, el normal representante procesal de la AEAT en los procesos por delito fiscal. El artículo 32 del RGRST no prevé ninguna excepción a la obligación de solicitar este informe, que no es vinculante.

2) Decidir entre: a) devolver el expediente para que se continúe el procedimiento administrativo (cuando no aprecie indicios de delito) o, en su caso, se complete, b) remitir del expediente al Ministerio Fiscal<sup>456</sup>, c) pasar el tanto de culpa a la Jurisdicción Penal presentando la correspondiente denuncia, d) interponer querrela por delito fiscal, a través del correspondiente Abogado del Estado<sup>457</sup>, no integrado en el Servicio Jurídico de la AEAT, para lo cual es precisa la autorización reglamentaria del Abogado General del Estado.

Salvo en los casos en que se devuelva el expediente para completar actuaciones no hay ninguna actividad comprobadora ulterior a la realizada por el actuario, pues el expediente no pasa por ningún órgano con competencias de

---

<sup>456</sup> La simple presentación de la denuncia ante el Ministerio Fiscal, que es lo que normalmente se hace, no interrumpe la prescripción.

<sup>457</sup> En virtud del sistema acusatorio mixto que rige en el proceso penal español, junto a la acusación pública, del Ministerio Fiscal, el ofendido por el delito dispone de la acusación particular, sin perjuicio de la acción popular reconocida constitucionalmente, lo que es perfectamente aplicable cuando el perjudicado por el delito es la Administración Pública. La ley 52/1997, de 27 de noviembre, del Servicio Jurídico del Estado atribuye a los Abogados del Estado, distintos de los integrados en el Servicio Jurídico de la AEAT, la representación y defensa en juicio de la Administración del Estado, en el que se incluye a estos efectos la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

comprobación, por lo que lo único que puede producirse en el recorrido por la cadena jerárquica<sup>458</sup> son diversos pareceres sobre el tratamiento jurídico tributario de los elementos ya comprobados o sobre la apreciación del dolo en base a los elementos previamente incorporados al expediente.

#### **6.- Fase preprocesal versus desenvolvimiento de la línea jerárquica en la AEAT**

En cada actuación inspectora hay muchos filtros jerárquicos no racionalmente articulados ni explicitados de un modo completo e inteligible en normas jurídicas publicadas, lo que explica las confusiones doctrinales en torno al procedimiento administrativo ante los indicios de delito.

Así, ANIBARRO PEREZ y SESMA SANCHEZ señalan que el RGRST pretende que las decisiones sobre remisión de expedientes a la vía penal residan en los órganos de máxima jerarquía de la Administración Tributaria, pero que se hace confusamente porque si bien se atribuye al Inspector Jefe, en los procedimientos de comprobación, la función de apreciar la existencia de hechos constitutivos de delito, ni detalla con precisión qué órganos asumen esta función, cuando los indicios se hubieran apreciado durante un procedimiento sancionador o un procedimiento de gestión o recaudación, lo cual significa que no se aclara quién debe realizar el citado informe preceptivo, ni, sobre todo, se precisa quién es exactamente el jefe del órgano

---

<sup>458</sup> Muy raramente integrada por juristas o, incluso, por licenciados en Derecho.

administrativo competente, esto es, el Jefe del Inspector-Jefe, en los procedimientos de comprobación o el jefe del órgano administrativo competente en el resto<sup>459</sup>.

Ese enigmático jefe cuya identidad no resuelve el RGRST<sup>460</sup>, asume, sin embargo, señalan estas autoras, tres cometidos fundamentales, solicitar informes, acordar la audiencia, cuando la misma estaba prevista, y, por último puede acordar la devolución del expediente para que se ultime o complete en vía administrativa, según aprecie o no la existencia del delito.

Hay que coincidir con las autoras citadas cuando señalan que el RGRST pretende que las decisiones sobre remisión de expedientes a la vía penal residan en los órganos de máxima jerarquía de la Administración Tributaria<sup>461</sup>, y, efectivamente, el citado reglamento no aclara quién es el Jefe del órgano administrativo correspondiente, pues esta cuestión está regulada en las resoluciones a que antes hemos hecho referencia, en los términos que hemos visto.

Por lo que se refiere a los demás Jefes de los órganos administrativos correspondientes, estos resultarán de las correspondientes resoluciones u otras normas organizativas,

---

<sup>459</sup> Vid. ANIBARRO PEREZ, S. y SESMA SANCHEZ, B., *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 268-269.

<sup>460</sup> De indefinición en la designación del órgano competente para apreciar los indicios delictivos, común a la general indefinición del órgano competente para realizar una actuación administrativa en el ámbito tributario habla PEREÑA PINEDO, I., en "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la Jurisdicción por delito fiscal", ob. cit. pág. 2.542.

<sup>461</sup> Como las demás decisiones, pues cada vez se acentúa más la desconfianza hacia el funcionario que no es de confianza, es decir, que no debe su puesto a la confianza en él depositada, y se centralizan más las decisiones puramente técnicas y de la normal gestión de los asuntos en puestos de libre designación.

aunque ya hemos visto que, en relación con la AEAT, lo normal es que se trate de órganos de Inspección.

En conclusión, y por contestar a las cuestiones de las autoras citadas, el Jefe del órgano administrativo competente, que habrá de remitir el expediente al Delegado o Director de Departamento correspondiente, es el Jefe del correspondiente órgano de Inspección, que es el Inspector Jefe por excelencia, por debajo del cual en la línea jerárquica hay otros numerosos Inspectores Jefes, a los que los Jefes de los Equipos o Unidades les pasarán los expedientes en los que los actuarios integrados en los mismos aprecien la existencia de un posible delito. Se trata de una línea jerárquica en la que cada cual se relaciona con su inmediato superior y así sucesivamente.

Aquí hay que señalar que no existe, como ya se habrá concluido de las páginas anteriores, una línea competencial en la AEAT encargada de los expedientes sancionadores o penales<sup>462</sup>, de manera que estos siguen exactamente el mismo cauce jerárquico que los procedimientos de inspección y de gestión en los que se detectan las infracciones correspondientes, por lo que el Jefe del órgano competente es el mismo que en estos procedimientos.

Si el delito se detecta en los órganos de gestión, ya hemos señalado que lo normal es que se pase el expediente a Inspección, pero, en todo caso, el equivalente al Jefe del órgano de Inspección en los órganos territoriales es el

---

<sup>462</sup> Como tampoco existe, por ejemplo, para la resolución de recursos. En realidad no existe en la AEAT ninguna línea organizativa de actuación cotidiana especializada en los temas jurídico-tributarios, que se consideran atribución directa de las Jefaturas o, vía informe dirigido a la misma, del Servicio Jurídico.



Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, y en la DCGC continúa siendo el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, que es, a este nivel central, el Jefe de las tareas de comprobación tanto de los órganos de gestión como de los de inspección.

En la Oficina Nacional de Investigación del Fraude no existen órganos de gestión, por lo que los únicos elementos a considerar son los ya analizados, de manera que el enigmático Jefe del órgano sería el Jefe de la misma.

Por último, hay que indicar que no cabe ninguna posibilidad lógica de que se plantee un tema de delito fiscal del artículo 305 CP en los órganos de recaudación, porque todo el sistema de ilícitos por infracción de deberes materiales, el "dejar de ingresar", que tanta confusión ha creado, se desenvuelve al margen de la fase de recaudación, como las propias autoras señalan cuando afirman que en la infracción de dejar de ingresar la deuda tributaria, "tal y como ocurría también en la regulación precedente, el comportamiento que se termina sancionando no es propiamente la mera falta de ingreso, sino el incumplimiento de la obligación de declarar"<sup>463</sup>.

En todo caso, se trata, siempre, y, por ello, también en los casos de delito fiscal, de la normal y ordinaria vía jerárquica. PEREZ ROYO ha sabido identificar que la regulación de la "fase preprocesal", constituye un tema de pura organización interna, al señalar que "[e]xisten también una serie de normas de carácter interno que contemplan los trámites que deben respetar los órganos de la Inspección

---

<sup>463</sup> Ibidem, pág. 113.

para hacer llegar el expediente al Ministerio Fiscal”<sup>464</sup>.

En este sentido, ALONSO GONZÁLEZ<sup>465</sup>, habla de que “esta suerte de procedimiento se sustenta en el establecimiento de una serie de filtros que debe atravesar la acusación de delito fiscal desde que se construye por el actuario hasta que el expediente entra en vía judicial”. Añade este autor que “[e]n buena medida, nos hallamos ante una tramitación que no pertenece ni a un procedimiento de inspección ni a uno de gestión ni a un procedimiento de imposición de sanciones porque el RGRST lo configura como un apéndice o extensión de cualquiera de aquellos procedimientos que, en principio, ya se encuentran suspendidos, salvo que el jefe del órgano administrativo, primero, o el delegado especial, después, decidan lo contrario”.

Se ha de coincidir con este autor cuando habla de filtros, en la medida en que lo cierto es que estamos ante los filtros que la vía jerárquica establece siempre y, por tanto, también cuando un expediente sale de la Administración Tributaria por indicios de delito, por lo que no se puede suscribir su ulterior afirmación, pues el adecuado entendimiento de lo anterior ha de llevar a concluir que a lo largo de los citados filtros continuamos aún en los respectivos procedimientos, cuyos plazos siguen imperando y que sólo se van a suspender con el efectivo envío a la Jurisdicción competente, y no con el comienzo de

---

<sup>464</sup> Cfr. PEREZ ROYO, F., “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 100, 1998, pág. 587.

<sup>465</sup> Cfr. ALONSO GONZALEZ, L. M., “La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 5/2007.

los trámites jerárquicos que analizamos.

En este sentido hay que recordar que el artículo 100 LGT relativo a la terminación de los procedimientos tributarios no prevé el pase del tanto de culpa como forma de terminación del procedimiento<sup>466</sup>, que tampoco está previsto en la citada Ley este supuesto entre los que dan lugar a la transformación del procedimiento y que, por último, el artículo 150.4 de la LGT prevé la producción de los efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras “[c]uando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180” de lo que se ha de concluir que es sólo el pase del tanto de culpa el que produce efectos y no el recorrido jerárquico previo.

En relación con el procedimiento en los casos de delito fiscal, SANZ DÍAZ-PALACIOS ha señalado que “las actuaciones administrativas ante presuntos Delitos contra la Hacienda Pública no forman parte del procedimiento sancionador, sino que integran un procedimiento tributario con entidad propia al que hemos denominado fase preprocesal”<sup>467</sup>.

Por su parte GARCÍA DÍEZ<sup>468</sup> señala que “atendiendo a la literalidad del artículo 180.1 de la LGT tenemos dudas sobre la existencia de cobertura legal suficiente para que

---

<sup>466</sup> Como tampoco lo prevé el artículo 189 del RGAT, relativo a las formas de terminación del procedimiento inspector.

<sup>467</sup> Cfr. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Colex, Madrid, 2004, pág. 128.

<sup>468</sup> Cfr. GARCÍA DÍEZ, C., “La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario”, *Impuestos*, n.17/2006, pág. 17.

el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario haya regulado el procedimiento del tanto de culpa. En efecto, el legislador no ha establecido ni siquiera ha pergeñado en sus líneas maestras procedimiento administrativo alguno; antes al contrario, únicamente ha concretado una orden ("[...] la Administración tributaria [...] pasará el tanto de culpa...") dirigida a la Administración Tributaria para que en el curso y ejercicio de las potestades que tiene atribuidas remita a la vía penal aquellas conductas que puedan ser penalmente reprochables, pero en ningún caso autoriza la creación de un procedimiento conducente al cumplimiento de dicho mandato".

También en relación con este momento señala este autor que hay que plantearse si el "tanto de culpa" es un procedimiento administrativo autónomo y contesta que "[l]a respuesta a este interrogante depende de su objeto. Si tiene por fin la mera remisión de los resultados obtenidos en los procedimientos tributarios o sancionadores, estaremos en presencia de un *procedimiento de facilitación o mera gestión*. Si, por el contrario, tiene un objeto más amplio y complejo que trasciende de la simple transmisión del expediente a la vía penal, es decir, si permite el desarrollo de una actividad investigadora (tendente no sólo a regularizar sino a fundamentar una denuncia por delito fiscal), habrá que concluir que se trata de un *procedimiento autónomo*"<sup>469</sup>.

En relación con estas afirmaciones se ha de señalar que no se puede suscribir la afirmación de SANZ DÍAZ-

---

<sup>469</sup> Ibidem.

PALACIOS pues, como se desprende del análisis de la normativa vigente antes realizado, se trata sólo y exclusivamente de la normal vía jerárquica, sin que exista soporte normativo alguno para sostener una especial connotación procedimental<sup>470</sup> por tratarse de un supuesto de posible delito fiscal, por muy difícil que esto resulte de entender para quienes no estén suficientemente avezados en la organización administrativa.

Por ello, han de suscribirse las afirmaciones de GARCÍA DÍEZ, pues, efectivamente, la LGT no ha previsto ningún procedimiento autónomo para algo tan relevante como es la remisión de un expediente a la Jurisdicción Penal ante la presencia de indicios de delito fiscal, ni para la práctica de las necesarias actuaciones investigadoras en los casos más graves de fraude fiscal en los que, *ab initio*, va a haber indicios de delito, y sólo indicios<sup>471</sup>.

Y ello, porque el indicio de delito es, legalmente, la mirada de la serpiente para la Administración Tributaria, a la que paraliza totalmente, pues la única previsión legal

---

<sup>470</sup> En este sentido vid., GASCÓN JUSTE, A., "La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos" en VV.AA., *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 128.

<sup>471</sup> Como señala RIBES RIBES, los casos de negligencia con cuotas superiores a 120.000 euros serán marginales. Cfr. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit., págs 66-67. Vid. en este sentido BILBAO ESTRADA, I./CHAZARRA QUINTO, A., "La supresión del trámite de audiencia en los delitos contra la Hacienda Pública. Una reflexión en torno a la deficiente articulación de los procedimientos de aplicación de los tributos y el proceso penal" I y II, La Ley, ns. 6752 y 6753 de 9 y 10 de julio de 2007 respectivamente.

sobre esta cuestión es, efectivamente, la relativa a la paralización de actuaciones y su remisión a los Tribunales.

#### **7.- La comunicación al interesado del pase del tanto de culpa a la Jurisdicción Penal**

A partir del 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal, desapareció el trámite de audiencia previo a la remisión del expediente de delito fiscal a los órganos competentes fuera de la Administración Tributaria, es decir, al Ministerio Fiscal o al Juzgado del Instrucción competente por razón del domicilio del presunto culpable.

En relación con esta cuestión se plantean dos problemas diferentes. Por un lado el de la propia supresión del trámite y, por otro, el de la notificación al contribuyente del pase del tanto de culpa, que ha quedado huérfana de regulación.

La primera de las cuestiones ha suscitado la natural polémica, entre los detractores del trámite, innecesario y perturbador,<sup>472</sup> y sus defensores, en base a evidentes razones de seguridad jurídica<sup>473</sup>. Dado el carácter evidente de la seguridad jurídica que supone el que el ciudadano conozca si se encuentra en situación de preincriminación

---

<sup>472</sup> Vid. PEREÑA PINEDO, I., "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la Jurisdicción por delito fiscal", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo 1/2005, págs. 2539 y ss. Este autor se muestra muy crítico sobre la regulación del citado trámite cuyo procedimiento califica de confuso y complejo.

<sup>473</sup> Vid. ALONSO GONZALEZ, L. M., "La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal", *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, n. 5/2007. También, FALCON Y TELLERÍA, R., "Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006 de 29 de noviembre (I)", *Quincena Fiscal* 2/2007.

por delito fiscal, tiene más interés ocuparse de las razones que podrían avalar la supresión de este trámite.

La exposición de motivos de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal justifica así la supresión:

"Con el fin de no perjudicar las posibilidades de investigación en relación con los delitos contra la Hacienda Pública, se suprime el trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la vía judicial. La existencia de este trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto de otros tipos de delincuencia, pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a un trámite de audiencia previa al interesado. Finalmente, la eficacia de la investigación del fraude en los casos en que existan indicios de delito aconseja homogeneizar la actuación de la Administración tributaria con el resto de órganos administrativos, con supresión del trámite de audiencia previa a la denuncia".

De un modo más detallado y que constituye un resumen de la situación en torno a este trámite, se ha señalado:

"El carácter excepcional de este trámite, exigible sólo en el delito fiscal y no en otros delitos de carácter público; el hecho de que en el propio delito fiscal se establezca una desigualdad de trato entre las denuncias que formula la Administración tributaria -dejando sin contenido mecanismos de investigación judicial como el secreto de actuaciones- y las que puedan formular otras Administraciones Públicas (por ejemplo, las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado) que detecten tales indicios; y, principalmente, la posibilidad de que las futuras actuaciones penales se puedan ver perjudicadas y de que se frustre con ello la propia finalidad de la denuncia han llevado a cuestionar la obligatoriedad de este trámite.

Los pronunciamientos judiciales a favor o en contra de su obligatoriedad han sido dispares. Alguna Audiencia Provincial ha declarado la nulidad de lo actuado por no cumplir el novedoso trámite por considerar que la aplicabilidad de esta norma no finaliza en el ámbito administrativo sino que afecta a la vía penal mientras que para alguna otra se trata de una norma de puro trámite que no infringe los principios de audiencia, asistencia y defensa.

A diferencia de lo anterior, en la jurisdicción contencioso administrativa los tribunales (en concreto el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana) han considerado que la decisión de la Administración Tributaria de remitir, sin previa audiencia del interesado, las

actuaciones al Ministerio Fiscal, no afecta, en ningún caso, a la validez de las actuaciones que se sigan posteriormente en el proceso penal y que se trata de una cuestión prejudicial penal que debe resolver únicamente la jurisdicción penal”<sup>474</sup>.

PEREÑA PINEDO señala en relación con este trámite que no otorga mayor protección al contribuyente ni le reconoce un derecho que no hubiera podido ejercitar con anterioridad, sino que reproduce un trámite que con seguridad habrá tenido lugar en un momento anterior del procedimiento administrativo, y considera que su omisión sería una mera irregularidad, que no comportaría la nulidad de actuaciones, cuando no se hubiera producido indefensión, porque el interesado hubiera tenido oportunidad de defenderse previamente.

En su opinión, con el mismo se añade un nuevo trámite, cuando el interesado habrá podido con anterioridad realizar las alegaciones que haya estimado oportuno, así como presentar todos los documentos y pruebas en defensa de su derecho, pues el artículo 34 LGT reconoce el derecho a formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución y el derecho a ser oído en el trámite de audiencia con arreglo a la ley<sup>475</sup>.

También MARTIN QUERALT considera que, en términos generales, el trámite de audiencia produciría una duplicación de alegaciones, que ya habrían tenido lugar con anterioridad, sin perjuicio de que en ocasiones la remisión

---

<sup>474</sup> Cfr. *Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal*, ob. cit., págs. 31-32.

<sup>475</sup> Cfr. PEREÑA PINEDO I., “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la Jurisdicción por delito fiscal”, ob. cit., págs. 2542-2543.



del expediente al Ministerio Fiscal se produce cuando no se ha abierto periodo de alegaciones en el procedimiento administrativo previo, inspector o sancionador<sup>476</sup>.

En el mismo sentido RIBES RIBES se refiere a los artículos 208.3º y 34 LGT que garantizarían al contribuyente la audiencia, al margen de este trámite<sup>477</sup>.

Pero la afirmación de que el contribuyente habrá podido plantear alegaciones con anterioridad a un posible trámite de audiencia, previo a la remisión del expediente a la Jurisdicción Penal, no se ajusta a la realidad. Aunque el artículo 208.3º de la LGT prevé un trámite de audiencia en el procedimiento sancionador, el que surjan los indicios de delito en este procedimiento no es sino una patología, estadísticamente extraña, pues este procedimiento está conectado con la practica de una liquidación tributaria, vedada en cuanto se aprecian indicios de delito, que se encuentran objetivamente en cualquier liquidación con cuota "descubierta" superior a los 120.000 euros.

Por otra parte, *ex definitione*, si se abre un procedimiento sancionador es porque se ha excluido el delito fiscal, incompatible con la posible sanción administrativa. De ahí que haya que preguntarse en qué trámite del procedimiento habría tenido el contribuyente la oportunidad de presentar sus alegaciones sobre esta cuestión. La respuesta es que en ninguno. Veamos.

El artículo 34 de la LGT enumera entre los derechos y

---

<sup>476</sup> Vid. MARTIN QUERALT, J., "La supresión del trámite de audiencia en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal", Tribuna Fiscal, n. 188/2006.

<sup>477</sup> Cfr. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit., pág. 93.

garantías de los obligados tributarios el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución, así como el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en dicha ley, y el derecho a presentar ante la Administración Tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento.

El desarrollo de estos derechos en el procedimiento inspector se limita a los artículos 156, "Actas de conformidad" que dispone que "[c]on carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho" y 157 "Actas de disconformidad" que dispone que "[c]on carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho", así como que "[e]n el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar".

Al estar excluida la extensión de acta en los casos de delito fiscal, este trámite, simplemente, no tiene lugar<sup>478</sup>.

---

<sup>478</sup> El Reglamento General de Aplicación de los Tributos regula, en su artículo 183, el trámite de audiencia previo a las actas de inspección, en los siguientes términos:  
"Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96.

Es cierto que el contribuyente puede realizar alegaciones y aportar pruebas en cualquier momento del procedimiento, pero difícilmente va a poder alegar nada en relación con posibles indicios de delito si esta circunstancia le es desconocida, pues pocas son las posibilidades de defenderse si no se sabe de qué<sup>479</sup>, previamente no ha habido ninguna ocasión procedimental de comunicar al contribuyente los indicios de delito.

Una vez suprimido el trámite de audiencia, desde un punto de vista más modesto, se plantea la cuestión de la simple comunicación al interesado de la apreciación de indicios de delito y/o del pase del tanto de culpa<sup>480</sup>, respecto de la que se ha de señalar que los preceptos legales y reglamentarios vigentes no la prevén.

Al no estar prevista, ni prohibida, por la ley o el RGRST, ni por resoluciones publicadas en el BOE, la cuestión de la notificación al interesado de la apreciación de indicios de delito se ha de resolver en base a "disposiciones" de inferior rango o, en su caso, de

---

En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas a que se refiere el artículo 185".

<sup>479</sup> Vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., "El delito fiscal", en VV.AA. director BACIGALUPO ZAPATER), *Derecho penal económico*, Buenos aires, 2000, pág. 320.

<sup>480</sup> ALONSO FERNÁNDEZ, F., advierte de la necesidad de advertir al obligado tributario de la apreciación de indicios de delito y de los derechos que le asisten. Vid. "El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas", *Impuestos*, núm. 18, Madrid, 1989, pág. 210. En parecidos términos BERMEJO RAMOS, J., señala que esta comunicación sirve para marcar el cambio de orientación del expediente y para poner en su conocimiento las garantías propias de todo procedimiento sancionador así como la trascendencia de los datos, circunstancias y manifestaciones que ponga o deje de poner en conocimiento de la administración. Vid. "La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública", *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, pág. 115.

decisiones concretas, no cognoscibles con carácter general<sup>481</sup>, con lo que el contribuyente queda al albur de lo que en cada momento la AEAT decida informarle, lo que, unido a la tardanza de los órganos judiciales, puede suponer que pasen varios meses sin que conozca la verdadera situación procedimental de su expediente<sup>482</sup>.

A juicio de RIBES RIBES, el traslado del expediente al Ministerio Fiscal ha de ser notificado fehacientemente al contribuyente<sup>483</sup>. Se ha de coincidir en esta consideración pues, aunque no se prevea ni por la LGT ni por el RGRST la comunicación al interesado de la mencionada remisión, ésta tiene importantes efectos en el normal procedimiento inspector, que imponen su conocimiento por aquél, pues lo primero que se ve afectado por la remisión del expediente es el tiempo de duración de la actuación inspectora, al constituir una causa de su interrupción justificada.

Por otra parte, la obligación de comunicar dicha

---

<sup>481</sup> Y, más que probablemente no documentadas ni motivadas en el caso concreto pues, al no haber nada dispuesto en este sentido lo que pasaría es que, simplemente, se notificaría, o no, sin que en el segundo caso se produjera e incluyera en el "expediente" documentación en torno a esa decisión, tan relevante, por otra parte.

<sup>482</sup> Vid. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, págs.. 264-265.

<sup>483</sup> Cfr. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit., pág. 88. Esta notificación está prevista en la Instrucción 1/1999 que, en principio, no tendría que considerarse derogada, pues no articula un trámite de audiencia legalmente suprimido, sino una comunicación prevista en la normativa anterior a la nueva LGT, que no hay motivos para considerar suprimida. La instrucción segunda, regla 5ª, "Notificación al interesado" de esta Instrucción es del siguiente tenor:

"De conformidad con el artículo 5. 1 del Real Decreto 1930/1998, antes de que se produzca el envío del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, es necesario notificar al contribuyente tal envío. Dado que el envío se acuerda por los Delegados Especiales de la AEAT o el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, será cuando tal acuerdo exista, pero siempre antes del envío, cuando esta notificación tenga lugar".

remisión al interesado se conecta con la necesidad de informarle sobre la interrupción, en virtud de lo previsto en el artículo 68.1.b de la LGT, del plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias, en virtud de lo previsto en el artículo 189.3.b de la LGT. Pese a que ni la LGT ni el RGRST aluden a la obligación de comunicar al contribuyente la interrupción de la prescripción, ni la interrupción justificada de la actuación inspectora por esta causa, la seguridad jurídica exige el conocimiento por el interesado de estas circunstancias, pues en tanto no se le comunique otra cosa, se encuentra en un procedimiento inspector y sometido a sus reglas, que hay que respetar<sup>484</sup>.

Así, se ha señalado que, "si no se comunica al contribuyente que la suspensión de la actividad inspectora obedece a la remisión de actuaciones a los Tribunales, si no se le indica que se aprecia la existencia de indicios de delito fiscal y si, en definitiva, ese traslado se opera, como ocurre en no pocas ocasiones en la realidad, de forma subrepticia y sin dar traslado de ello al contribuyente, este podrá, transcurridos seis meses desde que se ha producido la suspensión, actuar como si se encontrara ante una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, con los efectos que a la misma asocia el artículo 31.4º del *-antiguo-* Reglamento de Inspección de

---

<sup>484</sup> En este sentido se ha pronunciado la STS de 20 de abril de 2011 (RJ 2011, 3654).

los Tributos”<sup>485</sup>.

Por ello, la Nota de Coordinación 2/99 de la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública manifiesta sobre este punto que “[e]sta notificación es precisa para poner en su conocimiento que se ha dado una causa de interrupción justificada de las actuaciones, teniendo efectos vitales para mantener interrumpida la prescripción administrativa. De ahí la importancia de que se haga respetando la doble cadencia temporal derivada del art. 29 de la Ley 1/98: 1) Antes de que transcurran seis meses desde la última actuación documentada con el sujeto pasivo, y 2) Antes de que se exceda el plazo de un año de duración máxima de las actuaciones. En caso contrario, las actuaciones desarrolladas perderían su efecto interruptivo de la prescripción, conforme establece el art. 29.3 de la Ley 1/98”. Esta nota y la previsión de la Instrucción 1/1999, recobran pleno sentido tras la reforma de la LGT suprimiendo el trámite de audiencia.

También hay que destacar el derecho reconocido al obligado tributario por el artículo 34 (1. letra e) de la LGT a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte<sup>486</sup>. El RGGIT, en su artículo 102, relativo al cómputo de los plazos máximos de resolución, dispone, en su número 4, que los períodos de

---

<sup>485</sup> Cfr. MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17.ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2006, pág. 405.

<sup>486</sup> También el RGGIT, en su artículo 93 dispone que “[l]os obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentra la tramitación de dicho procedimiento”.

interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente, y, en su número 6 que "[e]l obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente". Por ello, el contribuyente puede preguntar y la Administración tiene la obligación de informarle sobre la remisión del expediente.

Cuestión diferente es la de si el obligado tributario tiene derecho a conocer los informes emitidos en relación con su posible conducta delictiva.

Lógicamente, en el expediente administrativo de delito se debe incorporar copia de los informes que en su caso se emitan<sup>487</sup> pues, aunque esto no esté previsto expresamente en el artículo 32 del RGRST es exigencia general de todo procedimiento administrativo, también contemplada en la Instrucción 1/1999, que, sin embargo, lo único que prevé es la notificación del "pase del tanto de culpa", pero no menciona el conocimiento por el interesado de los informes

---

<sup>487</sup> Sin perjuicio de las posibilidades de conocimiento de los sumarios por los imputados o sus defensas, ya en la fase procesal, al no estar regulada esta cuestión en el ámbito administrativo es difícil saber qué pasa en la realidad. Por comentarios de abogados y asesores fiscales parece que abundan los supuestos en que al contribuyente no se le da a conocer el/los informes relativos a la apreciación de posibles indicios de delito en su caso. Dado que, ante la ausencia de decisión general, esta cuestión se plantea en los concretísimos términos de notificación concreta a cada contribuyente, es imposible conocer si esta es la situación normal o excepcional.

emitidos en torno a su posible incriminación.

El artículo 34, número 1, letra s) de la LGT reconoce al contribuyente el derecho a obtener copia, a su costa, de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley. En parecidos términos, el artículo 99, número 4 de dicha ley, relativo al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios dispone: "El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución"<sup>488</sup>.

---

<sup>488</sup> Esta disposición se repite en el artículo 95 del RGGIT que, bajo la rúbrica, "Obtención de copias", dispone:

"1. El obligado tributario podrá obtener a su costa, previa solicitud, copia de los documentos que figuren en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 99 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, durante la puesta de manifiesto del expediente, cuando se realice el acceso a archivos y registros administrativos de expedientes concluidos o en cualquier momento en el procedimiento de apremio. Se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no afecten al obligado tributario".

Por su parte, el artículo 96 del RGAT, relativo a los "trámites de audiencia y de alegaciones", dispone:

"1. Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas.

En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia por estar previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria



La simple lectura de estos preceptos permite concluir que el interesado no tiene reconocido ningún derecho a conocer los informes relativos a su posible incriminación, pues su única posibilidad de acceso al expediente estaría conectada con un inexistente trámite de audiencia.

#### **8.- El control jurisdiccional de la fase preprocesal**

Una vez que se le ha notificado la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, o enterado por cualquier otro medio de la misma, el contribuyente puede intentar recurrir esta remisión. A juicio de ALONSO GONZÁLEZ, esto sería posible no considerándola un mero acto de trámite, sino el fin de un procedimiento *sui generis*. No obstante el mismo autor manifiesta dudas sobre la posibilidad de reclamar en vía administrativa, en cuanto se lo considere acto de mero trámite, ni en vía penal, por ser, precisamente, el acierto o desacierto de dicha remisión el objeto del proceso penal<sup>489</sup>. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, ha sido uniforme coincidiendo en esta apreciación.

Así, la sentencia de 24 de febrero de 1989 [RJ 1989,

---

notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas y en dicho trámite será de aplicación lo dispuesto en los párrafos anteriores.

5. Concluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación".

<sup>489</sup> Cfr. ALONSO GONZALEZ, L. M., "La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal", ob. cit., págs. 22-23. Sin embargo, este autor se muestra crítico con la supresión, señalando que son muchos los que con este trámite evitan tener que padecer un proceso penal gracias a la oportunidad de hacer llegar sus argumentos de defensa ante instancias administrativas superiores. Ibidem, pág. 25.

1149], ponente CANCER LALANNE, en recurso de apelación contra sentencia de la Audiencia Nacional, que había desestimado el recurso interpuesto contra Resolución de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 2 de febrero de 1988, dando traslado al Ministerio Fiscal de actuaciones inspectoras en las que se apreciaron indicios de delito, confirmó la sentencia apelada, aceptando los fundamentos de derecho de la misma y desestimando el recurso, con imposición de costas.

La sentencia apelada había manifestado que no podía considerarse infringido el art. 24.1 de la Constitución, porque este precepto significa el derecho de acceso a la jurisdicción, es decir, la garantía de que un Juez revise las actuaciones de la Administración y no cabe admitir que, si la tipificación de una cierta conducta como delito contra la Hacienda Pública determina que la Administración concluya su actividad, traslade su resultado a los órganos de la Justicia Penal y se abstenga de decidir hasta que éstos lo hagan acerca del posible delito, ello signifique que al afectado se le priva del derecho a la tutela efectiva, pues esta tendrá lugar en el proceso penal.

La Audiencia Nacional había declarado que es evidente que los derechos a ser informado de la acusación y a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa tendrán aplicación y ejercicio en el proceso penal, por lo que la decisión de enviar el resultado de la comprobación administrativa al Ministerio Público no vulnera estos derechos, sino que, de adoptar aquél la decisión de formular querrela, les abrirá el cauce adecuado

en la vía penal.

El Tribunal Supremo aceptó los fundamentos jurídicos de esta sentencia y añadió (FJ Tercero) una consideración de interés, cual es "que no puede entenderse infringido el art. 24.1 de la Constitución, pues no se ha producido una situación de indefensión para el recurrente, que en todo momento ha tenido abierta la posibilidad de actuar en vía administrativa frente a las actuaciones de la Inspección, o ante esta jurisdiccional".

Sin embargo, como hemos visto, no hay ninguna vía administrativa ni jurisdiccional, aparte de la que se rechaza, en base a la presunta existencia de otras vías.

También se debe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 15 septiembre 2008 [RJ 2008, 6860], ponente MURILLO DE LA CUEVA, en un procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona y en recurso de casación contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que, al considerarse carente de jurisdicción para revisar el acto impugnado que, dado el régimen de la prejudicialidad penal, corresponde a la Jurisdicción Penal, no admitió el recurso contra acuerdo del Delegado Especial de la AEAT de remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal, adoptado sin oír previamente a la interesada que adujo la infracción de su derecho a la tutela judicial efectiva.

La sentencia recurrida se había basado en la consideración de que la remisión al Ministerio Fiscal no está conectada con el art. 24 de la Constitución y el derecho a la tutela judicial efectiva, pues, con audiencia

previa a la remisión o sin audiencia, ésta queda cumplida sobradamente en el proceso penal por un sistema de filtros sucesivos antes de llegar al juicio oral, por lo que, sostener que el acuerdo recurrido vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva sería tanto como afirmar que nuestro proceso penal no cumple con las garantías mínimas establecidas en la Constitución.

El TS confirmó esta sentencia recordando (FJ Sexto)<sup>490</sup> la preferencia del Derecho penal frente al Derecho administrativo sancionador y su principal consecuencia, cual es la suspensión de las actuaciones administrativas que produce la tramitación de un proceso penal iniciado por los mismos hechos, por lo que mientras esté suspendido el procedimiento administrativo no cabe hablar de indefensión en el ámbito administrativo y las garantías de defensa que puedan asistir al afectado frente a los hechos que sean objeto de persecución penal deberá hacerlas valer en el correspondiente proceso penal y ante el órgano jurisdiccional que conozca del mismo.

En relación con su sentencia de 2 de marzo de 2007 [RJ 2007, 2603], ponente DÍAZ DELGADO, recuerda el Tribunal que, "desde el punto de vista del procedimiento administrativo, el acto de deducir testimonio al Ministerio Fiscal es un acto de trámite, y el recurso debería haberse

---

<sup>490</sup> Se refiere a la sentencia de 7 de febrero de 2007 [RJ 2007, 2651], ponente MAURANDI GUILLÉN que, por cierto, pone de manifiesto una situación digna de interés, pues de la lectura de la misma se deduce que la determinación del objeto del proceso no estuvo exenta de dificultad ya que no se sabía muy bien que acto se recurría, posiblemente debido a la falta de comunicación del acto de remisión al contribuyente, que, al parecer, carecía por ello de la adecuada referencia sobre el acto que pretendía recurrir.

declarado inadmisibile por esta causa".

Pero lo más interesante de esta sentencia es que reproduce los argumentos de un voto particular que tuvo la sentencia recurrida, a la que calificaba de incongruente porque, pese a fallar inadmitiendo el recurso, hizo consideraciones sobre el fondo del asunto, si bien no analizó las razones jurídicas de las partes a las que se debió dar respuesta, por que el disidente no logra comprender cuáles son los argumentos de la sentencia que la llevan a justificar la declaración de incompetencia.

Según este voto particular, la única conclusión posible es que la incompetencia de la Jurisdicción se debe a que estamos ante un supuesto de prejudicialidad penal en el proceso Contencioso-Administrativo, lo que le parece discutible porque no hay en marcha un proceso penal y, sobre todo, porque lo controvertido es si la Administración puede remitir el expediente al Ministerio Fiscal sin oír previamente a la entidad afectada y "si la forma en que debe tramitarse la posible prejudicialidad penal, y que aparece regulada en normas administrativas, es revisable ante la jurisdicción Contencioso-Administrativa o ante la jurisdicción penal".

Su conclusión es que "la regularidad de la actuación administrativa sujeta a Derecho Administrativo corresponde a la jurisdicción Contencioso-Administrativa" y que si bien las consecuencias que en el ámbito administrativo pueda tener la apreciación de una infracción procedimental con entidad sustantiva no han de afectar al proceso penal iniciado, la existencia de éste no debe impedir el

pronunciamiento sobre la citada infracción, considerando que se ha producido la indefensión de la recurrente en el procedimiento administrativo, ya que la omisión del trámite de audiencia "pudiera haber cercenado" sus posibilidades defensivas en orden a evitar el proceso penal.

El magistrado disidente de la sentencia recurrida centra la cuestión correctamente en el procedimiento administrativo y la posible indefensión en el mismo, mientras que la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo se basa en la consideración de que los vicios del procedimiento administrativo no afectarían al proceso penal, en el que el interesado tiene garantizados sus derechos de defensa, sin preocuparse de los derechos del ciudadano en el procedimiento administrativo, que era la cuestión sometida a su consideración y cuyo control jurisdiccional es constituye su competencia.

En esta misma línea argumental señala SEGURA M. que la supresión del trámite de audiencia, "no significa, en absoluto, que las alegaciones y aportaciones que se habrían hecho con ocasión del trámite de audiencia previa, no puedan hacerse con ocasión de las Diligencias Previas. Ninguna indefensión existe en el proceso penal como consecuencia de la omisión de ese trámite del proceso administrativo.

Lo esencial es que las garantías que a todo imputado asisten en el proceso penal, se respeten y hagan efectivas; pues de lo que se trata es, con absoluto respeto a los derechos de los imputados, de comprobar la eventual

comisión del delito contra la Hacienda Pública”<sup>491</sup>.

En el mismo sentido MORILLO MÉNDEZ, A., destaca que dentro de los cauces del procedimiento criminal existen todas las garantías de defensa, por lo que podría entenderse que nada sustancial añadiría este trámite<sup>492</sup>.

Efectivamente, lo esencial en el proceso penal es el respeto de las garantías propias del mismo. Pero, como se señala en el voto particular que hemos referido, el problema que se plantea en relación con este trámite no es ese, sino el del nivel de respeto de las garantías propias de un procedimiento administrativo que ya se está sacando de sus naturales vías de control, por lo que la cuestión es si el respeto de las garantías del proceso penal, en el proceso penal, es suficiente. Y ello porque la posible incriminación de una persona, como consecuencia de un procedimiento administrativo carente de control, aunque no tan grave como una condena, no es, en sí, baladí. Así, a juicio de ALONSO GONZÁLEZ, la situación del interesado en estos casos es equiparable a la que se produce cuando en el seno de un procedimiento sancionador no se le informa de aquello de lo que se le acusa antes de dictarse resolución<sup>493</sup>.

En consecuencia, la cuestión que se plantea es la de hasta qué punto se respeta el principio de seguridad

---

<sup>491</sup> Cfr. SEGURA, M., “Estudio de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo sobre delito contra la Hacienda Pública”, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, n. 6/2007, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007.

<sup>492</sup> Cfr. MORILLO MÉNDEZ, A. *Las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 189.

<sup>493</sup> Vid., en este sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal”, Quincena Fiscal, Ed. Aranzadi, n. 5/2007, págs. 21-22.

jurídica en un procedimiento administrativo que se trunca sin que el contribuyente haya tenido ocasión de ser oído, y la de hasta qué punto el envío del expediente al Ministerio Fiscal no es un trámite administrativo de carácter sustantivo, digno por tanto de una mayor consideración desde la perspectiva de la situación jurídica del afectado por el mismo y, en consecuencia, de su posible recurso.



## CAPÍTULO VIII.- LA SITUACIÓN JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE ANTE LOS INDICIOS DE DELITO

### 1.- La situación jurídica del contribuyente ante los indicios de delito

“En el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, el análisis de las interrelaciones entre el habitual procedimiento administrativo previo y el propio procedimiento penal suele arrojar más sombras que luces. La crisis del modelo[...] aparece a poco que se profundice en sus graves contradicciones e insuficiencias. Pareciera como si el paso del procedimiento administrativo al penal y la utilidad de aquel en éste estuvieren intrínsecamente abocados a su más nefasta regulación, de un lado, así como a su más nefanda interpretación, de otro”<sup>494</sup>.

De las páginas anteriores se concluye que no existe ningún reconocimiento legal ni reglamentario de una fase preprocesal en la que se encontraría el ciudadano sobre el que se cierne la amenaza de una posible incriminación, pues donde la doctrina pretende verla lo único que existe es un inextricable desarrollo de la normal vía jerárquica de la AEAT.

También se concluye que el ciudadano no tiene reconocido ningún derecho en la no reconocida fase preprocesal, pues ni siquiera se prevé que se le notifique

---

<sup>494</sup>Cfr. TRALLERO MASÓ, A., “Procedimiento administrativo y delito contra la Hacienda Pública: disfunciones y otros males”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 294 y ss.

que se encuentra en la misma, y la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo rehúsa el control de la actuación de la Administración en dicha fase, dándose por satisfecha con el control que la Jurisdicción Penal realiza del proceso penal, que comienza, precisamente, cuando acaba esta fase.

GARCÍA DÍEZ llama la atención sobre la posibilidad de que el Jefe del órgano administrativo que ha detectado indicios de delito fiscal remita el expediente a la vía administrativa "para que lo ultime o complete" y se plantea si la devolución del expediente puede tener por objeto la consolidación de los términos de la denuncia antes de enviar el mismo al órgano que tiene que decidir sobre su remisión a la vía penal, pues, en caso de una respuesta afirmativa, el procedimiento del tanto de culpa estaría configurado como un procedimiento "autónomo" susceptible de integrar actuaciones investigadoras<sup>495</sup>.

También se plantea, en el sistema anterior a la vigente Ley General Tributaria, la atribución a la Administración Tributaria de un derecho de opción que le permitía valorar la trascendencia penal de los datos obtenidos en orden a la remisión del expediente en la actuación investigadora del respectivo procedimiento de comprobación e investigación o ya en el procedimiento sancionador, o que planteaba, a su juicio, dificultades en relación con las garantías y derechos que asisten al interesado en el procedimiento del tanto de culpa,

---

<sup>495</sup> GARCIA DIEZ, C., "La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, ob. cit., pág. 18.

preguntándose en qué momento el obligado tributario pasaba a tener la condición de imputado "de hecho" pudiendo invocar los derechos del artículo 24.2 CE.

Recuerda el autor que el artículo 771.2<sup>a</sup> de la LECrim, tras la reforma parcial efectuada por la Ley 38/2002, de 24 de octubre, sobre procedimientos para el enjuiciamiento rápido e inmediato de determinados delitos y faltas y de modificación del procedimiento abreviado, reconoce al imputado no detenido los derechos fundamentales del artículo 24.2 CE, al disponer que la Policía Judicial informará en la forma más comprensible al imputado no detenido de cuáles son los hechos que se le atribuyen y de los derechos que le asisten, y, en particular, le instruirá de los derechos reconocidos en los apartados a), b), c) y e) del artículo 520.2<sup>496</sup>.

De esta manera, continúa, citando a ALONSO PÉREZ, el concepto de imputado deja de ser un concepto estrictamente procesal para extenderse "a aquella persona a quien se atribuye más o menos fundadamente un acto punible, sin necesidad de que exista un acto formal de acusación por parte de la Autoridad Judicial, pues se está utilizando el término precisamente antes de la intervención del Juez con

---

<sup>496</sup> Ibidem, págs. 18-20, y nota a pié de página 12. Los derechos del artículo 520.2. a, b, c y e son:

a. Derecho a guardar silencio no declarando si no quiere, a no contestar alguna o algunas de las preguntas que le formulen, o a manifestar que sólo declarará ante el Juez.

b. Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

c. Derecho a designar Abogado y a solicitar su presencia para que asista a las diligencias policiales y judiciales de declaración e intervenga en todo reconocimiento de identidad de que sea objeto. Si el detenido o preso no designara Abogado, se procederá a la designación de oficio.

e. Derecho a ser asistido gratuitamente por un intérprete, cuando se trate de extranjero que no comprenda o no hable el castellano.

la finalidad de que la Policía informe a dicha persona de sus derechos constitucionales y legales”<sup>497</sup>.

Por último, concluye GARCIA DIEZ que, en su opinión, “la única solución para resolver estas cuestiones se encontraba en la segunda alternativa: activación del tanto de culpa en el seno del procedimiento sancionador. Sólo así el obligado tributario tendría perfecto conocimiento del momento exacto en el que pasaría a detentar la condición de imputado “de hecho”, siendo susceptible de verificación judicial y sin riesgo de desvirtuar las prerrogativas y potestades que se ejercitan en los procedimientos tributarios, convirtiéndolos en procedimientos administrativos materialmente incriminatorios a costa de los derechos y garantías (artículo 24.2 CE) del obligado tributario”<sup>498</sup>.

Las líneas que preceden son significativas sobre algunos de los problemas que planean sobre el delito fiscal. En relación con las mismas, y, por lo que se refiere a la presunta opción administrativa sobre el momento de pasar el tanto de culpa, hay que señalar que no hay tal, pues, sin perjuicio de la tortuosa evolución del sistema, en los términos analizados, la situación quedó pronto clara en el sentido de la paralización de toda actividad administrativa ante los indicios de delito<sup>499</sup>, lo

---

<sup>497</sup> Cita, en concreto a ALONSO PÉREZ, F., “Los derechos del imputado no detenido tras la reforma de la Ley 38/2002, de 24 de octubre”, La Ley, n. 5689, de 3 de enero de 2003, pág. 2. Cfr. GARCIA DIEZ, C., “La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, ob. cit., págs. 20-21.

<sup>498</sup> Ibidem, pág. 21.

<sup>499</sup> Cfr. PEREZ ROYO, F., “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, Revista

que supuso obviar el problema que GARCÍA DÍEZ se plantea, cual es el de la situación jurídica del contribuyente en el caso de una continuación de actuaciones que sin embargo surge, como destaca, en caso de que, una vez enviado el expediente con el informe sobre los indicios de delito se devuelva para que se complete.

Problema que no sólo no se resolvería, sino que se agravaría en caso de retrasar el pase del tanto de culpa a la fase sancionadora, pues en la misma no hay propia actividad comprobadora, concluida con la práctica de la correspondiente liquidación, conceptualmente anterior al inicio del procedimiento sancionador, en cuanto es preciso tener fijado mediante un acto administrativo, de liquidación en este caso, que se ha "dejado de ingresar", pues esta es la infracción por excelencia y la base del delito fiscal. Delito que excluye toda posibilidad de expediente sancionador.

El problema es el de la respectiva situación jurídica de Administración y contribuyente, singularizada por los indicios de delito, que se plantea no con ocasión del procedimiento sancionador, sino con ocasión de las actividades de comprobación que apuntan a una cuota descubierta superior a los 120.000 euros, sin que se pueda excluir el dolo de antemano.

Por ello, y por lo que se refiere al carácter autónomo del procedimiento, en el caso de que se realicen actuaciones investigadoras tras los indicios de delito, se ha de coincidir en lo que se pretende significar con la

expresión "procedimiento autónomo" y es que, a partir de la aparición de los citados indicios, la situación jurídica del ciudadano y de la Administración es diferente, en los términos que el propio autor señala y, por ello, el procedimiento sí que se debe transformar sustancialmente.

Desde esta perspectiva interesan especialmente las afirmaciones de BERMEJO RAMOS cuando señala que las actuaciones de la Inspección, en cuanto al delito fiscal se refiere, responden a una filosofía operativa centrada en la idea de que el delito "surge" más que se "busca" y que el camino que va desde que el Inspector Actuario vislumbra la posible existencia del delito hasta que llega al motivado convencimiento de que concurren "indicios racionales del delito" discurre por caminos de actuación complicados y distintos de los que normalmente se sigue en la Inspección Fiscal, de manera que "el objetivo final no consiste sólo en la práctica de una cuantificación técnico-tributaria de cuotas impositivas, sino además en la recogida y primera calificación penal de todo un conjunto de pruebas, evidencias, hechos y circunstancias en torno a la conducta del contribuyente. En definitiva, el procedimiento de inspección, en estos casos, se torna en instancia preparatoria de un futuro procedimiento penal"<sup>500</sup>.

En estas líneas está la cuestión clave y es que, si la Administración ha de actuar en estos casos, nos encontramos ante una instancia preparatoria del proceso penal, que supone un cambio cualitativo en la situación de quienes

---

<sup>500</sup> Cfr. BERMEJO RAMOS, J. "El delito fiscal: aspectos procedimentales", Tribuna Fiscal, n. 4/1991, pág. 60.

intervienen en la misma. Así COLLADO YURRITA, P. destaca el problema de que "la oscura delimitación que en la práctica existe entre las esferas administrativa y penal produce no pocos interrogantes que el Fiscal tiene que resolver antes de interponer la querrela" y se pregunta hasta dónde puede llegar la Inspección recabando elementos de prueba, si no se trata de un estadio más cercano al proceso penal que al puramente administrativo, si el contribuyente cuenta con la protección adecuada, dada la trascendencia de esta etapa y si las pruebas obtenidas por la Administración, en ocasiones bajo la sombra de posibles sanciones administrativas, no suponen al pasar al ámbito penal una lesión de los principios y derechos del art. 24 CE<sup>501</sup>.

En este sentido, PALAO TABOADA, citando a BILBAO ESTRADA/CHAZARRA QUINTO, alude a la necesidad de evitar que el inspector se convierta en un pseudojuez de instrucción, que reúne todo el material probatorio que va a servir para enervar la presunción de inocencia, mientras que el obligado tributario se encuentra en un papel de "preimputado" sin asistencia letrada y plantea la necesidad de ajustarse al principio de "claridad procedimental" en la fase de penumbra, en que aún continúa el procedimiento de aplicación de los tributos pero ya las actuaciones son ambivalentes, pues existen atisbos, todavía no claros e inequívocos indicios de delito<sup>502</sup>.

---

<sup>501</sup> Cfr. COLLADO YURRITA, P., "La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal", Ed. Tirant Monografías, Valencia, 1996, págs. 91 y ss.

<sup>502</sup> PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. págs. 122-127, nota a pie de página 131. La cita es a BILBAO ESTRADA, I./CHAZARRA QUINTO, A., "La supresión del trámite de audiencia en los delitos contra la Hacienda Pública. Una reflexión

Estas afirmaciones se han de suscribir, así como las consideraciones de este autor cuando señala que la aparición de indicios de delito introduce un nuevo objeto del procedimiento, que da lugar a la actividad específica que SANZ DÍAZ-PALACIOS denomina fase preprocesal, en la que se deben atribuir al interesado ciertos derechos como, por ejemplo, el derecho a no autoinculparse, pues, cuando el procedimiento administrativo se halla tan íntimamente unido al proceso penal, el interesado debe poseer en el mismo los mismos derechos que si el proceso se hubiera ya iniciado.

El problema es que una cosa es lo que deban ser las cosas y otra diferente lo que son y la "fase preprocesal", tal y como está configurada por la "normativa"<sup>503</sup> vigente, no es sino el normal desenvolvimiento de la vía jerárquica aplicado al delito fiscal. Cuestión diferente es cuál es el trasfondo de sus consideraciones, que, sin duda, se ha de compartir y es que, si solo hay una vía jerárquica, resulta que no está contemplada la necesaria especialidad procedimental del delito fiscal y en qué sentido se ven afectadas las situaciones recíprocas de derechos y potestades del contribuyente y la Administración<sup>504</sup>.

Por ello, tiene razón GARCIA DIEZ cuando señala que la

---

en torno a la deficiente articulación de los procedimientos de aplicación de los tributos y el proceso penal" I y II, La Ley, ns. 6752 y 6753 de 9 y 10 de julio de 2007 respectivamente.

<sup>503</sup> Pues no hay normativa que regule esta fase.

<sup>504</sup> En este sentido, la Propuesta 11/98, del Consejo de Defensa del Contribuyente manifestó que "ni la Ley General Tributaria ni el Reglamento de la inspección prevén un procedimiento especial para la investigación de defraudaciones que puedan ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, ni prevén que el procedimiento administrativo se acomode a los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando, en el transcurso de una inspección, surja un presunto delito contra la Hacienda Pública".



LGT no ha articulado ni autorizado la articulación de un procedimiento para lo que denomina el tanto de culpa, que no es sino la transformación sustancial de la situación jurídica del contribuyente una vez que sobre él pesan indicios de delito fiscal, porque en este caso se plantea su situación preprocesal, en los términos que indica, y a los que apunta COLLADO YURRITA, P. cuando se pregunta si entonces no estamos en un estadio más cercano al proceso penal que al puramente administrativo y si el contribuyente cuenta con la protección adecuada.

Pues, como señala GARCIA DIEZ, "las prerrogativas y potestades con que cuenta la Administración Tributaria en los distintos procedimientos tributarios (y, en particular, en el procedimiento inspector) no puedan utilizarse para fines distintos de los que se concedieron, que en modo alguno se encaminan a la fundamentación de una futura denuncia por delito fiscal; al contrario, se encuentran sujetas a unos límites precisos: la regularización tributaria del obligado tributario"<sup>505</sup>.

La orden de paralización de actuaciones administrativas del artículo 180.1 LGT, deja en la sombra la cuestión de los derechos del ciudadano en la fase preprocesal, que niega, al truncar el procedimiento administrativo, pero no debe impedir ser consciente del auténtico significado, desde la perspectiva de los derechos del ciudadano, de una posible incriminación. En la medida en que la Administración se paralice absolutamente, la cuestión de los derechos del

---

<sup>505</sup> Cfr. GARCIA DIEZ, C., "La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria ...", ob. cit., pág. 20.

ciudadano en la fase preprocesal se reduciría a lo antes señalado sobre la necesidad de informarle sobre esta circunstancia, lo que no es baladí. Pero la expresión "indicios de delito" en el informe que desencadena el desenvolvimiento jerárquico analizado, ha de tener efectos importantes en cuanto a la posible orden de completar actuaciones en el seno del procedimiento inspector para robustecer los citados indicios, pues supone la apertura de la fase preprocesal, con el consiguiente cambio de la situación jurídica del contribuyente, a preimputado, y de la Administración, que pasa a investigar un posible delito.

Esto plantea la cuestión de si la Administración dispone de competencias para ello y de si en el actual marco normativo se dan las condiciones para que una posible actuación investigadora de la Administración Tributaria, en el seno de un procedimiento tributario, pueda reunir unos mínimos requisitos jurídicos que permitieran sostener legítimamente sus resultados en el proceso penal, no sólo desde el punto de vista del derecho a la no autoincriminación, en los términos que se están planteando doctrinalmente, sino, en términos mucho más modestos, del respeto a unas mínimas garantías jurídicas.

Desde esta última modesta perspectiva, sería exigible, cuando menos, la comunicación al contribuyente del traslado de actuaciones a la Jurisdicción Penal. Desde la perspectiva más ambiciosa y, en mi opinión, mucho más problemática, se plantea la cuestión del derecho a la no autoincriminación en los procedimientos tributarios o en los casos de posible delito fiscal.

## **2.- La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a la no autoincriminación**

PALAO TABOADA, cuya exposición se seguirá en parte, analiza la línea argumental del Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>506</sup>, partiendo del caso Funke c. Francia, sentencia de 25 febrero 1993, sobre la demanda de un ciudadano alemán contra la República Francesa, por violación de los arts. 6.1 y 8 del Convenio en el ámbito de un proceso de evasión de capitales. La cuestión fundamental se planteó en relación con una multa coercitiva impuesta por la negativa a entregar unos documentos, cuya existencia los investigadores suponían y que se consideró contraria al derecho a guardar silencio<sup>507</sup>.

En el caso Bendenoun c. Francia<sup>508</sup>, sentencia de 24 de

---

<sup>506</sup> Ibidem, págs. 27 y ss.

<sup>507</sup> Es interesante destacar que en este asunto la Comisión había llegado a la conclusión opuesta apoyándose principalmente en el particularismo de los procedimientos de investigación en materia económica y financiera, considerando que ni el deber de entregar unos recibos bancarios, ni la imposición de multas, suponían una violación del derecho a un proceso justo, pues aquel sería reflejo de la confianza del Estado hacia el ciudadano, por la renuncia a la utilización de medidas de investigación más estrictas, y la responsabilidad del perjuicio causado por la multa recaería por completo en el justiciable desde el momento en que rechaza colaborar con la Administración.

<sup>508</sup> El elemento más interesante de esta sentencia es la reformulación para la materia tributaria de los denominados "Engel criteria", sentados por el Tribunal en la sentencia Engel and others, v. The Netherlands, de 8 de junio de 1976, que versó sobre cinco soldados que recurrieron contra varias sanciones disciplinarias, que, en principio, quedarían fuera del artículo 6 del convenio, pero el Tribunal aprovechó la ocasión para definir cuándo se entiende que existe una acusación criminal dirigida contra una persona en base a tres criterios: El primero hace referencia a la propia consideración de las leyes del Estado en cuestión, lo que tiene, sin embargo, solo un valor formal y relativo, por lo que se añade el segundo criterio relativo a la verdadera naturaleza de la ofensa y el tercero relativo a la severidad de la sanción prevista.

La sentencia Bendenoun se basó en cuatro criterios relevantes para determinar la aplicabilidad del artículo 6, que eran el de si la ley se refería a todos los contribuyentes, si el recargo no pretendía una compensación dineraria por el daño sino que era un castigo con

febrero de 1994, la cuestión fue la de si un procedimiento sancionador tributario constituía "acusación en materia penal" en el sentido del artículo 6.1 CEDH y la respuesta fue afirmativa, en base a los criterios establecidos especialmente en la sentencia de 21 de febrero de 1984, en el asunto Öztürk c. Alemania. El derecho cuya violación alegaba el demandante no era, sin embargo, el de no autoinculparse, sino el de defensa y contradicción, que el Tribunal resuelve que no había sido infringido en el caso enjuiciado.

En la sentencia del caso Saunders c. Reino Unido, de 17 diciembre 1996, se afirmó que la exigencia de que la investigación preparatoria esté sometida a las garantías del proceso penal entorpecería indebidamente los fines de interés público de la investigación, por lo que esta sentencia se centró en la cuestión de la posible utilización de la información así obtenida en un proceso penal, lo que planteó la necesidad de determinar si la información se había obtenido coactivamente y si ésta tenía carácter incriminatorio, pues en este caso no se podría utilizar en el ulterior proceso penal.

Este caso demuestra, en opinión de PALAO TABOADA, que "en determinadas circunstancias la utilización en una acusación penal de declaraciones autoincriminatorias del procesado obtenidas bajo coacción en un procedimiento de investigación administrativo puede constituir una

---

finalidad preventiva, si se imponía por la ley con el propósito al mismo tiempo preventivo y punitivo, y si era importante en relación con el sancionado.

vulneración del principio *nemo tenetur*<sup>509</sup>.

La sentencia del caso J.B. c. Suiza, de 3 mayo de 2001, se refiere a un asunto específicamente fiscal, concretamente al requerimiento de la Administración para que el contribuyente presentase los documentos relativos a la fuente de unas rentas invertidas y las multas que se le impusieron ante su negativa. La cuestión planteada, según el Tribunal, era la de si la imposición de una multa por no haber proporcionado la información era conforme al Convenio. En el supuesto en cuestión el contribuyente no podía excluir que de los documentos resultara la comisión de una posible infracción fiscal, y, a juicio del Tribunal, no se trataba de una información independiente de la voluntad de la persona afectada, a que se refería el caso Saunders (párrafo 68) por lo que consideró que se había violado el Convenio<sup>510</sup>.

En Jussila c. Finlandia, sentencia de 23 de Noviembre de 2006<sup>511</sup>, la cuestión planteada fue la de no haber sido oído, oralmente, en un procedimiento administrativo sancionador, lo que se reclamaba en cuanto contenido del derecho a un juicio justo. De esta sentencia, PALAO TABOADA

---

<sup>509</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit., págs. 29-30.

<sup>510</sup> El Tribunal considera que en el caso en cuestión las autoridades intentaron obligar al demandante a presentar documentos que habrían proporcionado información con respecto a sus ingresos de cara a la liquidación de sus impuestos, y que el demandante no podía excluir que cualquier ingreso adicional de fuentes no sometidas a tributación que se desprendiera de esos documentos podría haber constituido un delito de evasión de impuestos (párrafo 66).

<sup>511</sup> En esta sentencia el Tribunal recuerda los criterios establecidos en el caso Engel, y se plantea la cuestión de si en materia tributaria es posible un planteamiento diferente, como se hizo en Bendenoun (párrafo 32), pero decide seguir los criterios Engel, si bien afirmó que estas sanciones difieren del núcleo duro del derecho penal (párrafo 43) rechazando el recurso.

extrae dos conclusiones, una, que las sanciones tributarias tienen a los efectos de los derechos que analizamos naturaleza penal, otra, que a efectos de las garantías del Convenio no todas las sanciones son iguales, sino que hay un "núcleo duro", y otro en el que se aplicarían estas garantías pero con limitaciones. Como señala este autor, el aspecto más débil de esta teoría es la dificultad de distinguir entre ambos tipos de sanciones pues, aunque el Tribunal apunte a las categorías tradicionales del Derecho Penal, "es claro que estos criterios son impracticables de manera abstracta por su enorme vaguedad e inseguridad"<sup>512</sup> .

De la sentencia de 8 de abril de 2004, caso Weh, c. Austria<sup>513</sup>, este autor toma una distinción relevante, que es la del derecho a guardar silencio como diferente del derecho a la no autoincriminación. La violación del primero de estos derechos se concretaría en el empleo de medios coactivos con el fin de obtener una información que pudiera incriminar a la persona afectada en un proceso penal, mientras que la violación del segundo se concretaría en la utilización, en un proceso penal ulterior, de información autoincriminatoria obtenida coactivamente fuera de un proceso de este tipo<sup>514</sup>.

En esta sentencia, desestimatoria, el Tribunal hizo afirmaciones de interés, repetidas en su jurisprudencia,

---

<sup>512</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. págs. 44-45.

<sup>513</sup> Que desestimó la demanda contra la República de Austria por la multa impuesta al propietario del vehículo por no desvelar la identidad del conductor cuando se cometió una infracción, facilitando información inexacta. La misma cuestión, con el mismo resultado, se planteó en el caso Rieg contra Austria, sentencia de 24 marzo 2005.

<sup>514</sup> Ibidem, págs. 18 y ss.

cual es la de que de su doctrina se desprende que el privilegio contra la autoinculpación no prohíbe «per se» el uso de la coacción para obtener información fuera del contexto de un procedimiento penal contra la persona en cuestión (parágrafo 44), así como que el derecho a guardar silencio y el derecho a no inculparse no son absolutos, pues puede admitirse que se saquen conclusiones del silencio de un acusado<sup>515</sup> y, que, dado el estrecho vínculo entre el derecho a no inculparse y la presunción de inocencia, es importante reiterar que el artículo 6.2 del Convenio no prohíbe, en principio, el uso de presunciones en derecho penal (pár.46).

### **2.1.- El caso Saunders c. Reino Unido**

El caso planteado era una operación de adquisición de una entidad por otra, que para ello podría haber incurrido en un ilícito contra la normativa de sociedades, lo que hizo que el Secretario de Estado de Comercio e Industria designara unos inspectores para que investigaran y que, tras un primer interrogatorio de un directivo de la entidad, concluyeron que había indicios de prácticas delictivas. Tras comunicarlo al Ministerio Fiscal, se decidió que continuaran con las investigaciones, lo que se hizo, y, tras algún tiempo y algunas reuniones para discutir la cuestión del comienzo de la investigación

---

<sup>515</sup> Como se sostiene también en el caso Murray contra Reino Unido, sentencia de 8 febrero 1996. Estas afirmaciones se han de poner en conexión con la circunstancia de que las sentencias citadas (casos Funke y J.B) que reconocieron al contribuyente el derecho a guardar silencio en el curso del procedimiento administrativo lo hicieron en relación con multas coercitivas para la obtención de documentación de incierta existencia.

criminal, se solicitó a la Policía que realizara la correspondiente investigación. La ley aplicable permitía investigar ante indicios de actividades dudosas o fraudulentas, establecía la obligación de contestar aún a riesgo de autoincriminación, la negativa podía ser castigada como desprecio a un Tribunal, y las confesiones podían ser utilizadas en el proceso penal ulterior.

El resultado del proceso penal, en el que el acusado alegó ante el Tribunal que sus declaraciones se habían obtenido en circunstancias de opresión que las hacían in fiables, fue la condena de éste por diversos delitos.

En el proceso penal británico se alegó el derecho a la no autoincriminación, solicitándose la no utilización de las actas de los inspectores, lo que fue rechazado en base a que la Ley de Sociedades permitía interrogar, con vistas a incriminar, sin que los interrogados se pudieran negar a contestar, rechazándose también la alegación de que se debería haber advertido del riesgo de incriminación al interrogado, pues la justicia británica se dio por satisfecha con constatar que el interrogatorio no se había hecho en condiciones de opresión que hicieran carentes de fiabilidad las respuestas, pues la normativa británica impedía aceptar una confesión obtenida en estas circunstancias.

También se planteó en la justicia británica la cuestión de la tardía intervención de la policía, y de la desigualdad de trato en relación con la investigación policial en el seno de un proceso penal con todas las garantías, que fue rechazada en base a la distinción entre



investigadores y perseguidores, siendo la función de los primeros inquisitiva y no judicial, estando sujetos a la obligación de imparcialidad, y ateniéndose a la ley.

El Tribunal observa, en primer lugar, que la cuestión planteada por el demandante no es, siguiendo la distinción destacada por PALAO TABOADA, el derecho a guardar silencio, sino, estrictamente, si el uso hecho en el proceso penal de material coactivamente obtenido infringe ese derecho, pues, a pesar de que la investigación administrativa podría considerarse que constituía un cargo penal, no se demandaba esta consideración.

En el párrafo 69, uno de los más citados de esta sentencia, el Tribunal señaló que el derecho a la no autoincriminación está relacionado con el derecho a guardar silencio, pero que en general se considera que no exige la no utilización en procesos penales de material probatorio obtenido coactivamente del acusado, pero con existencia independiente de su voluntad.

El Tribunal destaca que el demandante fue sometido a largos interrogatorios en los que tuvo que contestar, bajo amenaza de prisión de hasta dos años, aunque las respuestas pudieran tener carácter autoincriminatorio, hace un uso amplio del concepto de incriminación que puede ser directa e indirecta (párrafo 71) e indica que en el juicio se hizo un uso extensivo de las declaraciones del acusado con fines incriminatorios (párrafo 72).

Manifiesta que no considera necesario pronunciarse sobre si el derecho a la no autoincriminación es absoluto o admite excepciones y no acepta la alegación del gobierno

sobre el interés público y la dificultad de perseguir el fraude de sociedades como posibles justificaciones para alejarse del principio fundamental del derecho a un proceso justo y del derecho a no autoinculparse, aplicables a todo tipo de crímenes, desde los más simples a los más complejos, por lo que el interés público no puede usarse para justificar el uso, en un proceso penal, de pruebas obtenidas coactivamente en una investigación no judicial, destacando que la legislación relevante impide, en general, que las declaraciones obtenidas coactivamente por la Oficina de Fraudes Graves sean usadas como prueba en un juicio penal ulterior contra el declarante (párrafo 74).

Por ello, a pesar de la previsión por la ley en los términos que se han señalado, y de la existencia de determinadas garantías (párrafo 75), concluye que se ha infringido el derecho a no autoincriminarse (párrafo 76).

Esta sentencia tuvo varios votos concurrentes<sup>516</sup>, y varios disidentes, entre ellos el del Juez Valticos, al que se unió el Juez Gölcüklü que afirmaron su consenso con el Juez Martens y comenzaron recordando los tiempos en que la forma normal de obtener pruebas era la tortura, mientras que ahora se ha llegado al extremo opuesto con el derecho absoluto a no autoincriminarse.

Sin embargo, consideraron que puede disentirse sobre la amplitud de este principio, pues elevado a regla

---

<sup>516</sup> El Juez Walsh en su voto concurrente hace un muy interesante corto repaso de la historia de este derecho y acentúa que la clave es la libertad, pues una persona puede incriminarse si quiere, pero no puede ser forzada a hacerlo, por lo que el derecho a guardar silencio se extiende no solo al proceso penal, sino a la previa investigación de carácter no criminal de la que pueda resultar una incriminación, pues de otro modo, este derecho valdría de muy poco.

absoluta supone que la sociedad quedaría completamente indefensa ante actividades comerciales y financieras con un nivel de sofisticación sin precedentes, por lo que la defensa del inocente no debe resultar en la impunidad del culpable, de manera que en el dilema en este punto, exagerado desde antiguo, debe haber lugar para un razonable punto medio pues, en este caso, como en otros, un adecuado sentido de la proporción debe ser la regla.

La opinión del Juez Martens<sup>517</sup>, al que se unió el Juez Kuris, parte de que el derecho al silencio y a la no autoincriminación no son absolutos, sino que están sujetos a limitaciones de acuerdo con la ley, con un fin legítimo y proporcionadas al mismo, que consideran cumplidas en el caso de autos.

También este voto recuerda el origen del derecho en el propósito de evitar la tortura, generalmente utilizada en otros tiempos para obtener una confesión, lo que aún hoy mantiene su sentido, así como que las declaraciones bajo presión pueden ser in fiables, por lo que una justificación de este derecho es evitar errores judiciales, señalando también su conexión con el principio de presunción de inocencia.

Ahora bien, estas razones no justifican el considerar, como hace la sentencia, que este principio se encuentra en "el corazón de la idea de proceso justo", sino que hay otra

---

<sup>517</sup> A juicio de PALAO TABOADA, los argumentos del Juez Martens en su voto particular en la sentencia Saunders constituyen una brillantísima defensa de lo que podría calificarse de postura restrictiva del derecho a no autoincriminación, especialmente en el ámbito tributario. Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. pág. 156, nota a pié de página 159.

razón no explicitada en la misma, cuya formulación varía, pero que está conectada con el respeto a la dignidad y la autonomía de la voluntad humanas, justificación que a menudo parece la más importante, lo que se considera que ha sucedido en esta sentencia.

Aunque se acepta la importancia de este argumento, se señala que no debe exagerarse y que debe ser posible proteger a la sociedad contra formas de crimen que exigen limitar este principio, de manera que se considera aceptable que por ley se imponga a los sospechosos de este tipo de crímenes la obligación de cooperar, bajo amenaza de sanción, a contribuir activa o pasivamente a la obtención de pruebas de cargo decisivas contra ellos.

En este sentido se recuerda la obligación de dejarse tomar huellas, sangre, test de alcoholemia etc., y se distingue entre el derecho a permanecer en silencio y el derecho a no aportar documentos que, desde luego, no se considera absoluto, como no se hace en el marco de la Quinta Enmienda americana<sup>518</sup> ni en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en que se reconoce el derecho al silencio pero no el derecho a no aportar documentos.

En cuanto al caso en cuestión, considera importante distinguir dos momentos, el de la investigación antes del proceso y el del proceso penal, de manera que sólo en este

---

<sup>518</sup> Sobre esta cuestión APARICIO PEREZ destaca el carácter restrictivo de la jurisprudencia de la Supreme Court americana en relación con la invocación de la Quinta Enmienda en materia tributaria. Cfr. APARICIO PÉREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A: Los Agentes Especiales*, Ed. Ibídem, Madrid, 1993, pág. 110.

último es aplicable en artículo 6, que no es aplicable en el primero porque en este no se había recibido aún una acusación. Se plantea este voto la consideración de que así y todo su situación ya era similar a la de si estuviera en una investigación criminal, pero se afirma que esta no existe en tanto no emane la acusación del órgano competente, por lo que no se tiene derecho a no autoincriminación, siendo la cuestión la del uso de esa información autoincriminatoria obtenida coactivamente en el ulterior proceso penal.

En relación con esta cuestión se recuerda que estamos en la sociedad de la información sobre la que se basan incontables decisiones administrativas, favorables y desfavorables y que, dado que ésta no se puede siempre verificar, es muy importante que se pueda confiar en la misma, por lo que la generalización del fraude, debido a la desaparición de restricciones morales y a las facilidades de la técnica, hacen especialmente importante dotar a cuerpos especializados de funciones de investigación que requieren a menudo una cooperación activa. Puesto que estas investigaciones pueden desembocar en una persecución penal, existe un conflicto inherente con el derecho a guardar silencio y a la no autoinculpación para el que se pueden buscar soluciones diferentes.

Las legislaciones que parten de la prioridad de la averiguación de la verdad deniegan estos derechos a quienes se encuentran inmersos en estas investigaciones y penalizan la falta de cooperación, en cuyo caso tienen diversas alternativas en cuanto a la utilización de esta información

en el proceso penal, a veces se prohíbe absolutamente su utilización, a veces se permite en ciertos casos y otras se permite su uso salvo que este suponga una injusticia dadas las circunstancias.

Aunque el Juez Martens duda de la repuesta, manifiesta que las serias consecuencias de considerar contraria a derecho una legislación como la analizada le ha decantado por su posición, de manera que se plantea la cuestión de por qué no sería admisible la utilización de este tipo de pruebas, cuando la legislación decide no reconocer estos derechos, ya que parece que asegurando la imparcialidad y cualificación técnica de los investigadores y el control de los Tribunales existirían garantías suficientes.

En cuanto al respeto de la dignidad humana y la autonomía de la voluntad, se pregunta si no se lo estará exagerando, al considerar absolutamente inadmisibles el uso de información autoincriminatoria coactivamente aportada y afirma la exageración pues cree que no se puede aceptar que una vez que el caso está descubierto quede impune, lo que minaría la función preventiva de las leyes penales en un área donde ésta es especialmente necesaria, ofendiendo, además, el sentido de justicia de la gente.

Recuerda que se está discutiendo un tipo de legislación a dos niveles caracterizados por 1), establecer procedimientos de investigación con la obligación de contestar a investigadores sin gozar de estos derechos y 2) permitir que sus resultados se usen en un ulterior proceso penal, cuya justificación es la de proteger a la sociedad contra formas graves de fraude en que el interés público

justifica estos dos momentos.

Es consciente de que visto así se anulan estos derechos, pues habría que plantearse que si esto es aceptable para estos fraudes también debería serlo para los crímenes ordinarios, lo que sería el fin de estos derechos.

Ahora bien, este argumento desconoce la diferencia entre estos tipos de fraude y los crímenes ordinarios, que en este contexto es esencial. En los crímenes ordinarios el crimen siempre precede a la investigación, que se centra en quién lo hizo, mientras que en estos casos de fraude el propósito de la investigación es determinar si hubo crimen, lo que explica que los acusados del primer tipo de crímenes caigan de inmediato en la situación de ser acusado de un crimen, lo que no sucede con los acusados del segundo, por lo que, en un primer nivel, éstos pueden estar obligados a declarar. En cuanto al segundo nivel también hay argumentos para distinguir el fraude societario de otro tipo de crímenes, pues aquel sólo es detectable tras una investigación y por ello sólo puede ser perseguido sobre la base de los resultados de la misma.

Como conclusión, el Juez Martens se pregunta qué tiene que ver la utilización del material de la investigación en el caso Saunders, con hacer el juicio injusto y no considera que en ese caso se hiciera un uso injusto de las respuestas obtenidas en la fase de investigación.

### **3.- El derecho a la no autoinculpación en la Jurisprudencia española**

El derecho a la no autoinculpación se ha planteado

ante nuestros tribunales fundamentalmente en relación con cuestiones de tráfico y controles de alcoholemia, así, por ejemplo, ante el Tribunal Constitucional en la Sentencia 197/1995, de 21 diciembre, ponente RUIZ VADILLO, que desestimó diversas cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas sobre el artículo 72.3 de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, relativo a la infracción del propietario de un vehículo que no identifique al conductor en el momento de la comisión de la infracción<sup>519</sup>, y en la 161/1997, de 2 de octubre, ponente VIVER PI-SUNYER, en un asunto relativo al test de alcoholemia, que es a menudo citada tanto por la doctrina como por la Jurisprudencia en relación con el derecho a la no autoincriminación, también en este caso rechazado por el Tribunal Constitucional<sup>520</sup>.

---

<sup>519</sup> Se trataba de la misma cuestión que en el asunto Weh contra Austria ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. El Tribunal Constitucional, tras recordar la aparición histórica de los derechos consagrados en el artículo 24.2 de la Constitución española afirma su aplicación en el ámbito del derecho administrativo sancionador, si bien considera que la carga del titular del vehículo de participar a la Administración quién lo conducía al tiempo de producirse la infracción de tráfico, cuando no hubiera sido posible su identificación en el momento de la denuncia, no es excesiva o desproporcionada, además de que, sin la colaboración en tales casos del titular del vehículo, la obligada intervención de los poderes públicos en el mantenimiento de la seguridad de la circulación vial resultaría notablemente dificultada.

<sup>520</sup> Se trataba de una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 380 CP relativo al castigo como desobediencia grave a quien se niegue a someterse a dicho test. Los Fundamentos Jurídicos 6º y siguientes de esta sentencia declararon que "tal garantía no alcanza sin embargo a integrar en el derecho a la presunción de inocencia la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas. La configuración genérica de un derecho a no soportar ninguna diligencia de este tipo dejaría inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus legítimas funciones de protección de la libertad y la convivencia [...] las pruebas para la comprobación de la conducción bajo la influencia del alcohol [...] no constituyen en rigor una declaración o testimonio, por lo que no pueden suponer vulneración alguna de los derechos a no declarar, a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable.



La cuestión de la posible aplicación al procedimiento de inspección de los derechos consagrados en el artículo 24 de la Constitución se planteó tempranamente ante el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, que, en sentencia de 24 de junio de 1986 [RJ 1986\4517], ponente MARTÍN HERRERO, la resolvió con extremada contundencia, en los siguientes términos (FJ Tercero):

“Debe rechazarse la pretensión del apelante, de trasladar al procedimiento administrativo los principios proclamados respecto del proceso judicial, ya que es dentro del proceso donde actúan los jueces y Tribunales, únicos órganos a los que se refiere el artículo 24 de la Constitución [...] sin que sea admisible la tesis del apelante, que acudiendo a una generalización no aceptable afirma que la actividad de Inspección de Hacienda es parecida a la de los Jueces de Instrucción en la fase sumarial de un proceso penal, siendo aplicable a esta actuación inspectora las normas que rigen los procedimientos penales según lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución. Esto, que parece ser claro en el pensamiento del apelante, no lo dice el artículo 24 de la Constitución, ni puede ser alegado ante un Tribunal de Justicia como motivo para fundamentar este proceso especial, y si lo es, debe ser rechazado como lo rechaza esta Sala, por razones tan evidentes que hacen innecesario cualquier comentario: la actuación de los jueces y Tribunales es la única que debe de entenderse incluida en el artículo 24 de la Constitución y como el apelante no imputa a ninguno de estos órganos jurisdiccionales ninguna infracción procedimental causante de indefensión, ni niega haberle sido prestada la tutela efectiva, la invocación del

---

Tampoco menoscaban per se el derecho a la presunción de inocencia por inversión de la carga material de la prueba [...]”.

Respecto de esta sentencia PALAO TABOADA señala que contradice la doctrina del caso Saunders, limita excesivamente el alcance del derecho y concede un gran valor al interés público, como límite del mismo y no aclara qué entiende por “contenido directamente incriminatorio”. Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. págs. 151 y ss.

La relación del test de alcoholemia con las garantías del artículo 24.2 de la Constitución se había planteado en otras ocasiones, por ejemplo en la STC 103/1985, de 4 de octubre, que afirmó que «el deber de someterse al control de alcoholemia no puede considerarse contrario al derecho a no declarar, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues no se obliga al detectado a emitir una declaración que exteriorice un contenido, admitiendo su culpabilidad, sino a tolerar que se le haga objeto de una especial modalidad de pericia, exigiéndole una colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución» (Fundamento Jurídico 3.º).

artículo 24 de la Constitución es improcedente y debe de rechazarse este motivo del recurso”.

El Tribunal Supremo no ha mostrado excesiva simpatía por esta cuestión, incluso cuando el planteamiento ha sido bastante modesto, limitado a reclamar la aplicación de garantías procesales por la Inspección ante los indicios de delito<sup>521</sup>. Por ejemplo en su sentencia núm. 371/2003 (Sala de lo Penal), de 15 marzo, ponente MARTÍN CANIVELL, en un supuesto en que desde el inicio se denunció que se habían utilizado facturas falsas por lo que, a juicio del recurrente, hubiera procedido ya instruir diligencias penales y sin embargo, la Inspección de Hacienda instruyó un expediente sin haber gozado el recurrente de las garantías constitucionales, el Tribunal rechaza de plano la pretensión del recurrente sobre la falta de validez de las pruebas derivadas del mismo señalando:

“Cierto es que, tras una denuncia presentada ante la inspección de Hacienda se procedió a iniciar un expediente en averiguación de una posible infracción fiscal, pero como el carácter penal que pudiera atribuirse a los hechos requiere una previa comprobación de que la cuantía defraudada exceda de quince millones de pesetas, no procedía comenzar el procedimiento por la vía penal y, en la administrativa, según consta en el informe del inspector que instruyó el expediente, sólo en fechas de junio de 1998 pudo obtener la declaración de una ex-empleada de la empresa de

---

<sup>521</sup> En relación con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, señala PALAO TABOADA que su principal aportación en esta cuestión es la afirmación de que el derecho a la no autoincriminación no exculpa de la comisión de un delito fiscal por la omisión en la declaración de ingresos procedentes de actividades ilícitas. En este sentido cita las sentencias en los casos Roldán y Urralburu en las que se planteó la cuestión del derecho a la no autoinculpación en relación con la utilización de datos tributarios en la persecución de delitos fiscales o de otra naturaleza. En relación con esta cuestión, afirma PALAO TABOADA que el derecho a no autoinculparse impide la utilización de los datos obtenidos en el procedimiento de imposición para la persecución de cualquier delito, fiscal o de otra naturaleza. Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit págs. 208-209. Sobre esta cuestión vid. REISS, W., *Besteuerungsverfahren und Strafverfahren*, Peter Deubner Verlag, Colonia, 1987.

la actual recurrente, en la que manifestó su sospecha de haber existido facturas falsas y también en esas fechas se realizó por el inculpado la liquidación de lo que se estimaba defraudado. De tal modo pocos días después, tras comunicarse esos resultados a la Fiscalía de Barcelona, se presentó la querrela que inició esta causa. Ahora bien en el procedimiento penal entonces iniciado y en el que fue imputada esta acusada, fue asistida de letrado y pudo proponer y propuso prueba para su defensa, [...]. Por otra parte la instrucción de la causa y su correspondiente juicio se realizaron por los órganos judiciales que tenían la competencia territorial y objetiva para ello" (FJ Sexto).

También en términos negativos se ha pronunciado desde el comienzo el Tribunal Constitucional. Así, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril<sup>522</sup>, ponente LEGUINA VILLA, rechazó la cuestión del derecho a la no autoinculpación en materia tributaria, en su Fundamento Jurídico 10º, recordando su sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, ponente LATORRE SEGURA, que declaró que "no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 consagra, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido".

En el mismo Fundamento Jurídico, el Tribunal Constitucional zanjó la cuestión rechazando el argumento

---

<sup>522</sup> Previamente esta cuestión se había planteado ante el Tribunal Constitucional, si bien de un modo no central, con ocasión de la sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, siendo rechazada por este. Sobre estas sentencias vid. AGUALLO AVILÉS, A., "Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoinculparse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990", Quincena Fiscal 21-22/2004.

según el cual el deber de colaboración del contribuyente encontraría un límite en su derecho a no autoinculparse, en los siguientes términos:

"[L]a Inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas [...]. Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la CE"<sup>523</sup>.

El Tribunal Constitucional se pronunció sobre la relación de la actuación inspectora con el artículo 24 de la Constitución, en su sentencia 50/1995, de 23 de febrero, de la que fue ponente MENDIZÁBAL Y ALLENDE, que concedió el amparo solicitado por la Duquesa viuda de Hernani, en relación con diversas entradas en su domicilio, en el curso de un procedimiento inspector y que, aunque no se planteó el derecho a la no autoincriminación, contiene afirmaciones de interés en cuanto a la naturaleza de las actuaciones inspectoras, al señalar:

"El procedimiento de la inspección tributaria tiene una naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función

---

<sup>523</sup> A juicio de PALAO TABOADA, C., que no puede sino compartirse, esta sentencia. "niega la mayor", es decir, ignora la existencia misma del problema, cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. pág. 136.

de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal. No es arbitraria sino muy razonable la extensión analógica del único precepto legal existente al respecto, ante el silencio de la Constitución, si se repara en las características de tal actuación administrativa, muy cercana en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación del injusto de tal naturaleza y del administrativo, a efectos precisamente de garantía, que contiene el art. 25.1 de la Constitución española y había reconocido ya la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Engel, Sentencia de 8 de junio de 1976) y la de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 1972 y muchas más).

Por otra parte, el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública es vital en una sociedad democrática [..]”.

De esta primera aproximación al tema en la jurisprudencia citada se ha de destacar una conclusión que no deja de ser paradójica, pues se afirma la cercanía de la actuación inspectora a la Jurisdicción Penal y se niega con rotundidad que el contribuyente goce en la misma del derecho a la no autoincriminación, que también se niega en el marco directamente penal relativo a los delitos conectados con la conducción de vehículos.

Más recientemente se ha planteado la cuestión en los recursos de amparo resueltos por las sentencias del TC 18/2005, de 1 de febrero, ponente CASAS BAAMONDE y 68/2006, de 13 de marzo, ponente DELGADO BARRIO, en las que el Tribunal Constitucional rechazó la invocación del derecho a no autoinculparse, en base al argumento de que el procedimiento inspector se refirió a la sociedad, mientras que el demandante de amparo era el administrador que había sido condenado por delito fiscal.

Estas sentencias han sido justamente criticadas<sup>524</sup> en cuanto han evitado abordar propiamente la cuestión del derecho a no autoincriminarse, dejando el tema abierto pues, como señala PALAO TABOADA, "se apunta la idea de que a la vista de las sentencias citadas la infracción del derecho podría encontrar una respuesta afirmativa en futuros recursos". También se ha de compartir el juicio de este autor en el sentido de que "[u]na de las cuestiones a las que las citadas sentencias del Tribunal Constitucional no prestan la adecuada consideración es la de las relaciones entre el procedimiento de comprobación y el proceso penal por delito fiscal"<sup>525</sup>.

En el caso de la STC 18/2005, el demandante había alegado la vulneración de las garantías procesales establecidas en el artículo 24.2 CE respecto de las que la lectura de la sentencia deja la impresión de restricción al proceso penal en sentido estricto, si bien, como la propia sentencia reconoce explícitamente en su Fundamento Jurídico 2, no profundiza en el derecho a la presunción de inocencia.

Ello es especialmente llamativo, pues esta sentencia, en su antecedente 3 a), en cuanto recoge, precisamente, la posición del demandante de amparo, contiene una excelente aproximación teórica al derecho a la no autoincriminación, en un entendimiento del mismo bastante restrictivo, en cuanto que lo limita a la no utilización como prueba de cargo en un proceso penal de material autoincriminatorio

---

<sup>524</sup> Ibidem, págs. 144-145.

<sup>525</sup> Ibidem, pág. 146.

aportado bajo coacción, y excluye de este concepto el tener que soportar la actividad probatoria de la Administración.

Por lo demás, la atenta lectura de los antecedentes de esta sentencia permite concluir que la cuestión se encontraba planteada de un modo bastante completo a través de las argumentaciones del demandante y del Abogado del Estado y Ministerio Fiscal.

Así, tras el señalado planteamiento teórico, expone la sentencia la consideración del demandante en el sentido de que “[l]o que repugna, no ya a la doctrina constitucional, sino a la más elemental exigencia de la lógica y a la naturaleza misma de las cosas, es que dentro del contenido constitucionalmente protegido del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se incluya también el deber de hacerlo a la propia incriminación por las posibles infracciones cometidas en la normativa tributaria que instrumenta aquel deber constitucional. Y, precisamente, éste sería el resultado absurdo al que abocaría la utilización como prueba de cargo en el proceso penal del material autoincriminatorio que, por exigencias del deber de colaborar (a la efectividad y tutela del deber constitucional de contribuir), el acusado se hubiera visto en su día legalmente obligado a aportar a la Administración para la comprobación y regularización de su situación fiscal en el procedimiento inspector”.

En el antecedente 3, letra b) expone el Tribunal algunas irregularidades a lo largo del procedimiento inspector, que el demandante denuncia, así como la opinión de este en el sentido de que “las irregularidades señaladas

vulnerarían las garantías del art. 24.2 CE porque, debiendo ser considerado el Sr. J. M. como imputado desde que la Inspección de los Tributos tuvo conocimiento de los hechos y circunstancias constitutivos de un posible delito contra la hacienda pública, no fue advertido de su condición, retrasándose de este modo la aplicación de los derechos y garantías cuya titularidad ostentaba de conformidad con el citado precepto constitucional”, en relación con lo cual el recurrente subraya que ha sido el propio Tribunal Constitucional quien en su sentencia 50/1995, F. J. 7, ha afirmado rotundamente la semejanza tan notable que existe entre el procedimiento de la Inspección tributaria y la instrucción sumarial, tratándose de una actuación administrativa «muy cercana en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal».

En la letra d) del mismo antecedente se recoge la alegación relativa a la vulneración del derecho a la presunción de inocencia: “A juicio del recurrente, son dos las razones por las que se le habría conculcado su derecho a la presunción de inocencia garantizada en el art. 24.2 CE: en primer lugar, al haber sido condenado sin que exista prueba que pueda ser considerada de cargo; en segundo lugar, al invertir la carga de la prueba, obligando al acusado a la prueba de su inocencia”.

Frente a estas alegaciones merece la pena destacar la consideración del Abogado del Estado, recogida en el antecedente 8 de la sentencia, de “que el delito fue apreciado no tanto por los datos o documentos positivamente suministrados, sino por la injustificación de los



consignados en la contabilidad: «la infracción proviene no de tener como ciertos los citados datos, sino de la falta de justificación de otros que se afirmaban veraces»”

Por otra parte, considera el Abogado del Estado que “el requerimiento para exhibir la contabilidad no es de suyo una instigación o influencia para la confesión o reconocimiento de culpas o responsabilidades; la contabilidad no es más que el reflejo en sí mismo neutro, de la actividad económica de un sujeto. La determinación de la comisión de infracciones a la vista de la contabilidad es siempre el resultado de una inferencia indirecta”. En este sentido, subraya el Abogado del Estado que los datos que figuren en la contabilidad, como sucede con los que se contienen en el DNI (la huella digital, la firma o la edad del interesado), no pueden considerarse pruebas autoinculpatorias del sujeto que las aporta, porque ni la norma que las prevé ni la actuación del ciudadano que las facilita en cumplimiento de las previsiones legales desempeñan una finalidad inmediata de inquisición de delitos cometidos.

Por su parte el Ministerio Fiscal destacó, según se expone en el antecedente 10 de la sentencia, “que la Administración tributaria optó por el requerimiento de la documentación en lugar de conseguirla, tal y como se sugiere en la demanda, mediante una entrada y registro, en aras del principio de proporcionalidad, que hace que sea preferente el empleo de las medidas menos gravosas antes que el de las que puedan suponer mayores perjuicios” y que “la documentación solicitada por la Inspección es una

documentación que la compañía inspeccionada estaba obligada a llevar conforme a las Leyes mercantiles y, por ende, se trataba de una documentación que existía con independencia de la voluntad del Sr. J. M., que tenía obligación de conservar y presentar cuando fuera legítimamente requerido para ello", no pudiendo afirmarse que haya existido inversión de la carga de la prueba "en tanto que para determinar unos mayores gastos era necesaria la colaboración del solicitante de amparo, como también lo era para determinar los ingresos, sin que pueda recriminarse a la Inspección de Tributos que no iniciase una indagación universal sin indicios para comprobar que no se habían producido mayores gastos. Existiendo suficientes pruebas racionalmente de cargo y legítimamente obtenidas, era carga del inculpado demostrar su inocencia".

El Fundamento Jurídico 5 de la sentencia analiza la alegación del demandante de que la Inspección de los Tributos "no le notificó las diligencias en las que se hizo constar su posible responsabilidad penal, le ocultó la remisión del expediente a la Fiscalía y, por último, se retrasó casi 15 meses en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, circunstancias todas ellas que habrían provocado el retraso en la aplicación de los derechos y garantías cuya titularidad ostentaba conforme al art. 24.2 CE, en particular, los derechos a ser informado de la acusación, a la asistencia letrada y a la comunicación de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable".

La respuesta del Tribunal a esta alegación fue que en

el seno del proceso penal es al Juez de Instrucción y no a los funcionarios de la Administración tributaria a quien corresponde el otorgamiento de la condición de imputado y que «lo que prohíbe el art. 24 CE es que el inculcado no tenga participación en la tramitación de las diligencias de investigación judiciales o que la acusación se fragüe a sus espaldas, sin haber tenido conocimiento alguno de ella», pues «de lo que se trata, en definitiva, es de garantizar la efectividad del derecho a la defensa y de evitar que puedan producirse contra la persona inculpada en una causa penal, aún en fase de instrucción judicial, situaciones materiales de indefensión», concluyendo que, “ni el recurrente en amparo afirma que el Juez de Instrucción se retrasara en la declaración de imputado, ni esta conclusión puede deducirse de las actuaciones judiciales”.

Esta respuesta, a juicio de PALAO TABOADA que, de nuevo, se ha de compartir, es decepcionante, pues las afirmaciones de la sentencia “ponen de manifiesto una notable falta de sensibilidad jurídica del Tribunal respecto a la naturaleza de las actuaciones de la Inspección Tributaria previas al pase del tanto de culpa a los tribunales (la que Sanz Díaz-Palacios llama “fase preprocesal”) y a su significado desde el punto de vista de las garantías procesales constitucionales”<sup>526</sup>.

El Tribunal eludió el problema y desestimó la demanda, en base a argumentos puramente formales: por un lado, que el imputado era diferente de la entidad a la que se habían

---

<sup>526</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. págs. 147-148.

dirigido las actuaciones de inspección, por otro, que los derechos propios del proceso penal se restringen al proceso penal en sentido estricto, pasando por alto la cuestión de que cuando el asunto llegó a la Jurisdicción Penal la investigación del delito ya estaba hecha por la Administración Tributaria, y que el condenado lo era, exclusivamente, en cuanto representante de la sociedad.

Se trata de una omisión injustificable que se debe de poner en conexión con los argumentos del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal antes reproducidos, así como con la siguiente afirmación del Tribunal, en el Fundamento de Derecho 6 de la sentencia:

“Como es sabido, el impuesto sobre sociedades grava la renta obtenida por los entes con personalidad jurídica durante el período impositivo; y aunque para determinar dicha renta hay que tener en cuenta no sólo los ingresos sino también los gastos precisos para la obtención de los mismos, es absolutamente razonable -así lo vienen exigiendo los Tribunales ordinarios- que sólo puedan aceptarse como tales aquellos cuya efectividad haya probado quien alega haberlos realizado [...] Como señala el Ministerio Fiscal, para determinar unos mayores gastos era necesaria la colaboración del recurrente, dado que sólo éste estaba en posesión de la documentación pertinente o podía indicar dónde obtenerla; sin que pueda recriminarse a la Inspección de los Tributos que no iniciase una indagación universal para comprobar que no se habían producido mayores gastos. Cosa muy distinta sería que no se hubiera permitido a la entidad probar la efectividad de los gastos o el IVA soportado, o que, habiendo el sujeto pasivo acreditado tales extremos, las pruebas aportadas a tal efecto no hubieran sido admitidas primero por la Inspección de los Tributos y después por el órgano judicial; pero nada de esto se afirma en la demanda de amparo ni puede deducirse de las actuaciones judiciales”.

En definitiva, a pesar de darse unas condiciones excelentes para ello en este caso, el Tribunal rehúsa entrar en abstracto en la cuestión del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento tributario, pero

entra en concreto en el tema relevante en el caso en cuestión, cual es que, en realidad, de lo que se trata es de que el contribuyente no ha justificado gastos y esta es una carga que solo puede ser suya.

Quizá la conclusión positiva más importante a extraer de esta sentencia es el entendimiento de que la prueba en el procedimiento tributario ha de ser, en lo fundamental, aportada por el contribuyente, sin que eso suponga una inversión de la carga de la prueba ni conculcación del derecho a no declarar contra sí mismo, pues, por lo que se refiere a los gastos deducibles, su no aportación no puede significar sino su no deducción por falta de acreditación.

Por ello, el único reproche concreto que se podría hacer a la sentencia está conectado con la escasa importancia concedida, al igual que hemos visto hace el Tribunal Supremo, a la situación concreta de garantías del contribuyente en la fase preprocesal, que no está considerada.

Por lo que se refiere a la STC 68/2006, a juicio de PALAO TABOADA "[l]o que invocaba el demandante, sin llamarlo por este nombre, es el principio de "claridad procedimental"<sup>527</sup>.

Efectivamente, en este caso, en que, concluidas ya las actuaciones inspectoras y extendidas las correspondientes actas, el Inspector regional las dejó sin efecto y ordenó completar actuaciones, según se señala en el Antecedente 3 de la sentencia, el demandante alegó vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo "porque la Inspección de los

---

<sup>527</sup> Ibidem, pág. 149.

tributos, apreciando indicios de que el contribuyente había cometido un delito contra la hacienda pública tipificado en el Código Penal, dejó sin efectos unas actas levantadas por el Inspector actuario y firmadas en conformidad por el contribuyente; designó un nuevo Inspector tributario que, sin ambages, dirigió sus actuaciones a investigar la posible comisión de un delito fiscal; y, en fin, no advirtió al contribuyente del cambio de criterio que subyacía tras el acuerdo del Inspector Regional de dejar sin efecto las actas de disconformidad. En suma, en la medida en que iniciaba una investigación de un presunto ilícito penal, la Inspección de los tributos dejó de cumplir su función propia y genuina -verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la hacienda pública- para asumir funciones cuasi-policiales. Y esa transmutación de la función inspectora no se comunicó al recurrente que, al desconocerla, no hizo uso de los derechos que el art. 24.2 CE le otorga”.

En relación con estas afirmaciones, el Ministerio Fiscal había señalado, según se recoge en el Antecedente 6 de la sentencia, que “ni el demandante aportó información alguna después de que se dejaran sin efecto las actas de conformidad, ni la Inspección de los tributos realizó actuación alguna tras constatar la posible existencia de delitos contra la hacienda pública, momento a partir del cual se incoó un procedimiento penal en el que el recurrente gozó con plenitud de sus derechos de defensa”.

Esto se recuerda por el TC en el Fundamento de Derecho 5 de la sentencia que rechaza la alegación del demandante,

con el argumento, por un lado, de que "no consta que la reanudación de las actuaciones inspectoras tuviera la finalidad de recabar pruebas para fundamentar la denuncia del recurrente ante la jurisdicción penal", y, por otro, de que en las nuevas actuaciones, ni la sociedad, ni el demandante proporcionaron documentación o información de cualquier clase a la Administración Tributaria.

Este último argumento, a juicio de PALAO TABOADA, tiene mayor peso, pues "[n]o pudo, según esto, infringirse el derecho a no autoinculparse, pero sí quizá otras garantías procesales como el derecho a la defensa en relación con los indicios resultantes de la reconsideración por la Inspección de la documentación que ya obraba en su poder. En todo caso el Tribunal no cierra el paso a la alegación de aquellos principios cuando exista un mejor fundamento para ello"<sup>528</sup>.

De nuevo en esta sentencia se elude la cuestión teórica del derecho a la no autoincriminación en la fase preprocesal, así como cualquier otra cuestión relativa a las garantías del contribuyente en la misma, si bien la cuestión concreta está correctamente resuelta, pues si no se aportó ningún dato a partir del cambio de sentido del procedimiento, y no parece que se le sancionara por ello, mal pudo el contribuyente haberse autoincriminado.

Se ha de concluir que tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han mantenido una actitud restrictiva respecto del derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario, otorgando un valor predominante al interés público y al principio de capacidad económica como

---

<sup>528</sup> Ibidem, págs. 149-150.

límites a este derecho<sup>529</sup> de manera que, como indica PALAO TABOADA, la invocación de este derecho no ha tenido éxito ni una sola vez ante los Tribunales, lo que hace preciso plantearse si es que las características de los deberes de colaboración de los contribuyentes en la aplicación de los tributos impiden que su exigencia coactiva infrinja estos derechos o si existen supuestos en los que puede producirse una vulneración de los mismos<sup>530</sup>.

#### **4.- La doctrina española sobre el derecho a la no autoincriminación en los procedimientos tributarios**

Señala PALAO TABOADA que “[h]ace ya muchos años que está planteado en el Derecho español el problema de la posible colisión entre el conjunto de derechos fundamentales que poseen los individuos a los que se imputa una infracción penal, recogidos en el artículo 24.2 de la Constitución, y la obligación que tienen esos individuos de proporcionar a la Administración la información relevante para la aplicación de los tributos, obligación cuyo incumplimiento se castiga con sanciones, de manera que su exigencia tiene carácter coactivo”<sup>531</sup>.

Dentro de las zonas de sombra en el campo de las

---

<sup>529</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. pág. 208. También vid., PAVÓN DE ACUÑA, J.M., “El derecho a no declarar contra sí mismo”, en VV.AA., *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol I págs. 1409 y ss.

<sup>530</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit págs. 14-15. Ahora bien, destaca la falta de la necesaria precisión de las alegaciones, de manera que mientras los acusados no hagan un esfuerzo de argumentación más específica, la alegación de vulneración de este derecho tiene pocas posibilidades de ser aceptada por los Tribunales. Ibidem, pág. 150.

<sup>531</sup> PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson/Civitas, Pamplona, 2008, pág. 13.



relaciones entre el Derecho penal y el Derecho tributario PEREZ ROYO destaca la cuestión relativa a la relación entre el derecho a no autoincriminarse garantizado en el artículo 24 de la Constitución y la eventual utilización en el proceso penal de determinados elementos de prueba obtenidos en el procedimiento de comprobación tributaria que normalmente habrá precedido al ejercicio de la acción penal.

Se trata de la posible utilización en el proceso penal de los elementos probatorios constituidos por datos o informaciones facilitados por el obligado tributario bajo la conminación de una sanción administrativa para el caso de que rehusara facilitar la información solicitada<sup>532</sup>, pues, como señala COLLADO YURRITA, P. durante los actos de gestión se recaban datos que van a poder sustentar la existencia de un posible ilícito tributario<sup>533</sup>.

De ahí que se destaque por la doctrina el problema de la posible incidencia del derecho a la no autoincriminación, no ya en el proceso penal, sino incluso en el curso del procedimiento tributario. Así, BACIGALUPO ZAPATER considera que en el momento en que existan razones para pensar que objetivamente se está ante un delito fiscal, la actuación inspectora tiene carácter procesal a efectos del artículo 24.2 CE<sup>534</sup>.

---

<sup>532</sup> Vid. PEREZ ROYO, F., "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", ob. cit., pág. 577.

<sup>533</sup> Cfr. COLLADO YURRITA, P., La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal, Ed. Tirant lo Blanch, Monografías, Valencia, 1996, pág. 109 y ss.

<sup>534</sup> Cfr. BACIGALUPO ZAPATER E "Problemas de prueba y del error en el delito fiscal", *Empresa y Delito en el nuevo Código Penal*, CGPJ, 1997, págs 114 y ss. También en BACIGALUPO ZAPATER, E., "El delito fiscal", en VV.AA. director BACIGALUPO ZAPATER, E.), *Derecho penal económico*, ob. cit. págs.320-321.

Por su parte, BACIGALUPO SAGESSE<sup>535</sup> indica que este constituye un criterio ampliamente defendido en la doctrina, pues en la inspección el riesgo de autoinculparse existirá normalmente en la práctica, por lo que, citando a PALAO TABOADA, concluye que no advertir del derecho a no declarar "haría inutilizables, tanto en el procedimiento sancionador como en el proceso por delito fiscal, las pruebas conseguidas, al haber sido obtenidas en virtud de un deber del contribuyente coactivamente exigible y, por tanto, con violación del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo (art.11.1 LOPJ)"<sup>536</sup>.

En parecidos términos, BAJO FERNANDEZ considera que no es posible la utilización a efectos sancionadores o penales de datos obtenidos en el procedimiento de inspección tributaria en el cual existe el deber de declarar bajo apercibimiento de sanción administrativa<sup>537</sup>.

La cuestión del derecho a la no autoincriminación en el ámbito tributario se reabrió en la doctrina española a raíz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la aplicación del artículo 6.1 del Convenio<sup>538</sup> en el ámbito de procedimientos de investigación administrativa y, de manera singular, en el de la imposición

---

<sup>535</sup> Cfr. BACIGALUPO, SAGESSE, S., *Ganancias ilícitas y Derecho Penal*, ob.cit., pág. 26.

<sup>536</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., "Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 171, 1997, pág. 34.

<sup>537</sup> Vid. prólogo a BAJO, M./BACIGALUPO, S. *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Ceura, Madrid, 2000, pág. XIV.

<sup>538</sup> Este precepto dispone que "toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente, dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella".

de sanciones conectadas con dichas investigaciones.

Según indica PEREZ ROYO, la conclusión a la que está llegando la doctrina es la de que los hechos fijados en el procedimiento de inspección a través de la aportación de pruebas por el propio obligado tributario no pueden ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador y que, desde luego, en el ámbito criminal, estos argumentos se imponen sin la más ligera duda<sup>539</sup>.

Esta es, efectivamente, la opinión mayoritaria de la doctrina, que se ha planteado la cuestión en relación con la potestad sancionadora más que con el proceso penal. Aunque se afirma el derecho a la no autoinculpación en materia tributaria, lo cierto es que se pueden encontrar algunas diferencias de planteamiento entre los autores, que irían desde una aceptación bastante condicionada y limitada, a una muy amplia recepción de este derecho.

JUAN LOZANO se ha planteado esta cuestión en relación con los procedimientos sancionadores y las previas actuaciones de comprobación, considerando que la situación jurídica por la que los deberes de declaración y aportación de datos y justificantes resultan exigibles no es equiparable a la de una carga, sino que son deberes que se corresponden con el ejercicio de potestades y cuyo incumplimiento se encuentra tipificado como supuesto de infracción tributaria, siendo los intereses generales, cuya tutela se pretende con la configuración legal de las funciones administrativas, los que justifican la posibilidad

---

<sup>539</sup> Vid. PEREZ ROYO, F., "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", ob. cit., págs. 577 y 578.

de que los órganos inspectores reclamen a los obligados tributarios todo tipo de justificantes<sup>540</sup>.

Por otra parte, a juicio de esta autora, la aportación por la Administración al expediente sancionador de los resultados fácticos de las actuaciones de comprobación no supondría una vulneración del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, siempre que se extremara el rigor con el que se admitiera el valor probatorio de los medios de comprobación empleados y se garantizase el posterior desarrollo del juicio destinado a arrojar certeza sobre la culpabilidad del autor, pues todos los elementos integrantes del juicio de reproche son esencialmente ajenos a la cuantificación de la cuota tributaria, por lo que la colaboración en la cuantificación del tributo no implica una confesión de culpabilidad en la comisión de una infracción<sup>541</sup>.

En relación con esta tesis destaca PALAO TABOADA, y se ha de coincidir con el, la dificultad de distinguir entre los elementos objetivos constitutivos de la infracción y el elemento subjetivo, pues, tratándose de infracciones tributarias o de delitos fiscales, la culpabilidad se desprenderá en muchos casos de los propios hechos constitutivos del tipo del ilícito<sup>542</sup>.

Por otra parte, este autor considera insatisfactoria

---

<sup>540</sup> Vid. JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 182-183.

<sup>541</sup> Vid. JUAN LOZANO, A. M., "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, ns. 173/174, págs 41 y ss.

<sup>542</sup> PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. pág. 70.

esta distinción, pues, si bien es cierto que haber colaborado con la Administración en la liquidación del tributo no constituye necesariamente una infracción del principio *nemo tenetur*, sí puede infringir dicho principio la aportación de los resultados fácticos del procedimiento de comprobación al expediente sancionador<sup>543</sup>.

Por su parte, AGUALLO Y GARCIA BERRO, dan un paso más en la recepción de este derecho, pero, a juicio de PALAO TABOADA, lo reducen a su aspecto de prohibir la utilización en el procedimiento sancionador de datos coactivamente obtenidos en los procedimientos de gestión tributaria<sup>544</sup>.

Estos autores distinguen entre aportar y soportar, y señalan que el fundamento último de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable hay que buscarlo en el principio de presunción de inocencia, en su manifestación que sitúa en la acusación la carga de la prueba, de manera que se aportaría sólo cuando se trata de datos incriminatorias que no están al alcance del acusador, con lo que, a juicio de PALAO TABOADA, el eje de la definición se desplaza a la noción de "estar al alcance", que no es del todo precisa<sup>545</sup>.

AGUALLO AVILÉS<sup>546</sup>, por su parte, en relación con las

---

<sup>543</sup> Ibidem, pág. 71.

<sup>544</sup> Ibidem, págs. 23-24. En este sentido GARCÍA BERRO señala que de nada valdría el derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador o penal si se pueden basar medidas punitivas en la información obtenida en el de inspección de no aplicar este derecho, y se traslada al sancionador la información obtenida en el mismo. Cfr. GARCÍA BERRO, F., *Procedimientos Tributarios y Derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2004, pág. 184.

<sup>545</sup> Ibidem, págs. 118-119 y nota a pie de página 122.

<sup>546</sup> AGUALLO AVILÉS, A., "Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoinculparse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990", *Quincena Fiscal* 21-22/2004. Vid., también, AGUALLO AVILÉS, A./ BUENO GALLARDO, E. "El

sentencias del Tribunal Constitucional 110/1984 y 76/1990, analiza las consideraciones doctrinales sobre la ponderación de intereses en conflicto, en la que aquél se habría inclinado por el bien jurídico protegido por el artículo 31 de la Constitución frente a los derechos fundamentales consagrados en su artículo 24.2 y destaca que en el caso Saunders el TEDH explícitamente concluyó que los recurrentes inspeccionados no podían alegar el derecho a no autoincriminarse para negarse a aportar la información requerida, aunque fuera autoincriminatoria.

Igualmente destaca que las sentencias normalmente citadas por la doctrina, que reconocieron el derecho a no aportar información incriminatoria, se refieren no al supuesto en que tal información fuera susceptible de utilizarse en un proceso penal, o administrativo sancionador ulterior, sino que tal información se reclamó en el seno de lo que el Tribunal consideró un procedimiento de carácter punitivo.

Este autor distingue entre limitación, o reducción del contenido de un derecho para proteger otro valor constitucionalmente protegido, y delimitación, que supone

---

contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la Jurisprudencia Tribunal Constitucional Español y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en VV.AA., *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II, págs. 1.353 y ss. Destacan los autores que el Tribunal Constitucional ha venido afirmando sistemáticamente que el derecho sólo es aplicable cuando se interroga al sujeto directamente sobre la infracción o se le reclama que admita su culpabilidad, es decir, en relación con información “directamente incriminatoria”, por lo que ha negado sistemáticamente el derecho al titular de un vehículo al que se pide que identifique al conductor, en los casos de pruebas de alcoholemia, y a los contribuyentes a los que la ley impone la obligación de declarar todos sus ingresos, incluso los de origen ilícito. Son muy críticos con esta jurisprudencia y vinculan el derecho con el principio de presunción de inocencia, que impone al acusador la carga de la prueba, destacando la obligación de soportar la actividad probatoria.

la definición de su contenido constitucionalmente posible, de manera que el contenido y alcance de los derechos fundamentales tiene que determinarse considerando el resto de la Constitución, y por ello, el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la misma.

Citando a Hesse<sup>547</sup>, y en base al principio de concordancia práctica, señala que los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos deben ser coordinados de tal modo en la solución del problema que todos ellos conserven su entidad, de manera que donde se produzcan colisiones no se debe, a través de una precipitada ponderación de valores, realizar el uno a costa del otro, sino que el principio de optimización exige establecer los límites de ambos bienes, a fin de que alcancen una efectividad óptima, en base al principio de proporcionalidad, no debiendo ir más allá de lo que exija la citada concordancia.

El principio de concordancia práctica impide que la determinación del contenido del derecho a la intimidad vacíe de contenido el deber de contribuir, lo que sucedería si este derecho se identificase con el derecho del ciudadano a reservarse frente a las autoridades fiscales la información económica, lo que es diferente de la afirmación de que el deber de contribuir permanece, mientras que el derecho a la intimidad debe ceder.

A juicio de este autor, la STC 76/1990, a diferencia de lo que afirma la doctrina, no realiza una ponderación en la que ganara el deber de contribuir, ni niega el derecho a

---

<sup>547</sup> HESSE, K., *Escritos de Derecho Constitucional*, Selección, traducción e introducción de Pedro Cruz Villalón, Centro de Estudios constitucionales, 2ª ed. Madrid, 1992, págs. 45-46.

no autoincriminarse en un procedimiento de gestión tributaria "materialmente punitivo", sino que, si se lee atentamente, se ha de llegar a la conclusión de que realiza una determinación positiva del deber de contribuir y una delimitación negativa del derecho a la no autoincriminación, conforme a los principios de unidad de la Constitución y de concordancia práctica, tras la cual llega a la conclusión de que no existe colisión entre estos valores, siguiendo un hilo argumental impecable.

Así, recuerda que el deber de contribuir supone indefectiblemente la obligación de suministrar a la Hacienda Pública la información con trascendencia tributaria, a fin de que ésta pueda verificar que los ciudadanos cumplen con el citado mandato constitucional, delimitando positivamente el deber, por lo que las sanciones establecidas para los contribuyentes que se nieguen a suministrar a la Administración estos datos tienen su fundamento en el citado precepto.

Por ello, el Tribunal niega que, aunque esta información tenga al mismo tiempo naturaleza autoincriminatoria, la sanción por no aportarla vulnere el artículo 24.2, que no establece un derecho incondicionado del ciudadano, en el seno de cualquier procedimiento, a no suministrar información que, desde su particular punto de vista, pudiera resultar incriminatoria, pues, partiendo de que la información con trascendencia tributaria exigida siempre puede tener utilidad punitiva, llega a la convicción de que mantener que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable otorgan al



ciudadano la facultad general de reservarse la información que estime autoincriminatoria supone reconocer al obligado tributario el derecho a no suministrar información cuando lo crea conveniente, lo que es como suprimir de un plumazo el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 CE.

Ahora bien, a juicio de AGUALLO AVILÉS, si el procedimiento tiene carácter punitivo, en el mismo sería aplicable el derecho a la no autoincriminación.

La posición más generalizada en la doctrina española se basa en la separación procedimental, cuya posibilidad derivaría de las distintas finalidades, probar la culpabilidad del infractor en el procedimiento sancionador, mientras que en el de liquidación ésta sería la de fijar los elementos objetivos de la imposición, de manera que las informaciones obtenidas en los procedimientos de gestión tributaria no podrían utilizarse en un ulterior procedimiento sancionador o, *a fortiori*, penal.

FALCÓN Y TELLA propone la total incomunicación de datos entre uno y otro procedimiento, de manera que en el de liquidación actuaría eficazmente el deber de colaborar y en el sancionador se salvaguardaría el derecho a guardar silencio y a no autoinculparse. A quien no enseña los libros o se niega a facilitar algún dato con transcendencia tributaria se le podrá tratar como si no llevara libros o no conservara la información, con la consiguiente imposición de sanciones por las infracciones cometidas, pudiéndose, en caso necesario, determinar su renta o la cuantía defraudada a través de una estimación indirecta, con la imposición también de las sanciones por las

infracciones que hubieran podido acreditarse<sup>548</sup>.

Pero, señala PALAO TABOADA, en los supuestos de mixtificación procedimental existen actuaciones que pueden tener por finalidad no sólo la determinación de la deuda tributaria sino también la imposición de sanción, en cuyo caso, materialmente, durante el procedimiento de gestión tributaria nos encontramos también en un procedimiento de carácter sancionador, recordando la distinción de la doctrina alemana en función de la finalidad de las actuaciones y el principio de claridad procedimental<sup>549</sup>, así como el parágrafo 393 de la Ordenanza Tributaria que obliga a la Administración a advertir al obligado tributario de su derecho a no ser sometido a medidas coactivas con el fin de obligarle a autoinculparse, cuando existan motivos para pensar que su declaración podría ser autoincriminatoria.

Ello plantea el problema de qué se ha de entender por

---

<sup>548</sup> FALCÓN Y TELLA, R., "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", *Quincena Fiscal*, n. 22, 1995, pág. 9. En la misma línea se sitúa RIBES RIBES, al propugnar la imposibilidad de tener en cuenta durante el proceso judicial por delito fiscal los datos y circunstancias obtenidos coercitivamente del contribuyente en la fase de inspección debiendo eliminarse del informe correspondiente los datos derivados de la confesión o aportación de pruebas por el obligado tributario bajo la amenaza de una sanción, de manera que solo se podría fundar una sanción, administrativa o penal, sobre información obtenida de forma no coactiva del contribuyente, facilitada por terceras personas, o descubierta por la Administración en sus actuaciones. En consecuencia, en los casos de delito fiscal habrían de acometerse las oportunas investigaciones por el Juez Instructor al objeto de proporcionar la prueba de cargo, en virtud de la cual se demuestre, ya en el proceso penal, la culpabilidad del acusado Cfr. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit., págs. 85-86.

<sup>549</sup> En virtud del cual la Administración Tributaria no puede actuar penalmente bajo vestidura tributaria. Cita aquí a STRECK, M., "Das Recht des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren", en KOHLMANN, G., (ED.) *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht. Grundfragen des Steuerstrafrechts heute*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1983, pág. 236. Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. pág. 101-105.

declaración de carácter autoincriminatorio, que en la sentencia del caso Saunders y en la STC 161/1997, se delimita negativamente, en cuanto a los datos que pueden ser obtenidos del acusado pero que tienen una existencia independiente de su voluntad, distinción ampliamente aceptada en la doctrina española, que se relaciona con la certeza de la existencia de esos materiales<sup>550</sup>.

SANZ DÍAZ PALACIOS sigue el criterio de distinguir los materiales cuya existencia es independiente de la voluntad, entre los que incluye los que vienen impuestos por la ley<sup>551</sup>, y los que dependen de la voluntad del sujeto pasivo, que cuando contengan una declaración en sí mismos serían los protegidos por el artículo 24.2 CE, y su aportación coactiva nunca podría fundamentar una sanción o una pena<sup>552</sup>.

En opinión de PALAO TABOADA el criterio de la independencia de la voluntad es poco firme y extraño a la naturaleza y contenido del dato, de manera que, en realidad, es el resultado de la preferencia que se otorga a la utilización de la información frente al derecho a no

---

<sup>550</sup> Ibidem, págs. 111-113. HERRERA MOLINA destaca la distinción entre el material cuya existencia es cierta (v.gr., la sangre o el ADN del sujeto investigado) y aquél cuya existencia es meramente probable. Vid. HERRERA MOLINA, P. M., "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1966, Saunders v. United Kingdom", Impuestos, II, 1997.

<sup>551</sup> SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública, ob. cit., pág 60 y ss.

<sup>552</sup> Ahora bien, considera que el problema del carácter voluntario o coactivo de la aportación de información se solventaría adecuadamente si se advirtiera al inspeccionado de su derecho a no declarar contra sí mismo y del contenido de ese derecho al iniciarse la fase preprocesal o el procedimiento tributario sancionador, pues en este caso se podría considerar que el sujeto en cuestión actúa *motu proprio* al suministrar materiales cuya existencia depende de su voluntad, existiendo constancia formal de que conoce su derecho a dejar de aportar este tipo de materiales. Ibidem, págs. 260-261.

autoinculparse, señalando que las irregularidades contables preparatorias de los ilícitos tributarios, más que de la contabilidad, resultarán de datos extracontables, de manera que, en realidad, todos los criterios apuntan en una misma dirección y es que una persona se autoinculpa cuando pone en conocimiento del órgano sancionador datos que este desconocía y no tenía otra manera de averiguar y en los que puede fundar la sanción, por lo que, para determinar el carácter autoincriminatorio de una información es necesario tomar en consideración las circunstancias del caso sin que puedan aplicarse mecánicamente criterios abstractos<sup>553</sup>.

Por lo que se refiere a la aplicación del derecho a la fase preprocesal, SANZ DÍAZ-PALACIOS considera que este impide utilizar en el proceso penal los materiales autoinculpativos obtenidos por la Inspección, sin que el obligado tributario tenga derecho a guardar silencio<sup>554</sup>.

Por su parte, HERRERA MOLINA<sup>555</sup> indica que a primera

---

<sup>553</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. págs. 115 y ss.

<sup>554</sup> Cfr. SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., págs. 131 y ss. Esta postura, a juicio de PALAO TABOADA, coincide sustancialmente con la de AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO, y se le puede hacer la crítica de que restringe demasiado el ámbito de aplicación de este derecho, pues no puede negarse el derecho a guardar silencio cuando el procedimiento administrativo está tan íntimamente ligado al penal que el interesado debe tener los mismos derechos que si el proceso penal ya se hubiera iniciado, de manera que no sería posible la imposición de sanciones por la negativa a colaborar. Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. págs. 123-127.

<sup>555</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P. M., "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1966, Saunders v. United Kingdom", ob. cit. Considera este autor que, si se lleva a sus últimas consecuencias el razonamiento del TEDH, el derecho a no declarar contra sí mismo debería desplegar su eficacia no solo en relación a los datos exigidos en el procedimiento inspector, sino respecto de aquellos obtenidos coactivamente en virtud de una norma general, incluidas las declaraciones tributarias, lo que, sin embargo, debe matizarse, pues ordinariamente la declaración constituye el presupuesto lógico del

vista caben dos soluciones alternativas para instrumentar el derecho a la no autoincriminación, no admitir como prueba en un proceso penal ningún dato obtenido coactivamente de la persona autoincriminada, o no exigir bajo coacción ningún dato que pueda producir efectos autoincriminatorios, y considera que la primera solución resulta excesiva, pues consagra con carácter general una ruptura entre los hechos probados y los que se tendrán en cuenta en el procedimiento sancionador, lo que, a su juicio debe constituir una solución excepcional.

Respecto a la segunda alternativa, plantea la posibilidad de defenderla suprimiendo las sanciones por la negativa a aportar datos sobre la propia situación tributaria pues, si el inspeccionado puede alegar en cualquier momento el derecho a no declarar contra sí mismo y tal manifestación enerva la imposición de sanciones por incumplimiento de los deberes de colaboración, resultaría mucho más simple eliminar tales sanciones con carácter general, lo que no supondría prescindir de los deberes de colaboración, pues su incumplimiento podría dar lugar a la práctica de una estimación indirecta, teniendo la ventaja frente al modelo alemán de que no obliga a la Inspección a precisar cuándo existen indicios de infracción a efectos de paralizar el procedimiento comprobador, ni obliga al juez a examinar si los funcionarios dilataron la comprobación

---

pago del tributo y sería absurdo que los datos reflejados en ellas no pudieran utilizarse para sancionar las infracciones o delitos cometidos mediante la propia declaración, de manera que, en este caso no se "declara contra uno mismo", sino que se refleja el ilícito en el instrumento utilizado para cometerlo.

antes de comunicar al contribuyente sus derechos.

A su juicio, a efectos del principio de no autoincriminación, la distinción relevante no está en el tipo de delito ("ordinario" o "de fraude complejo"), sino en los datos de que disponen los órganos investigadores, pues, desde el momento en que permitan sospechar que se ha cometido un delito debe excluirse la adopción de medidas compulsivas sobre la voluntad del sujeto investigado<sup>556</sup>.

Respecto de la separación procedimental considera HERRERA MOLINA que no parece adecuada, pues probablemente los órganos de comprobación trasladarían de modo oficioso al órgano sancionador los datos autoinculpatorios manifestados por el contribuyente, orientando así la correspondiente investigación, por lo que, señala citando a FALCON Y TELLA, esta solución exigiría garantizar que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el procedimiento inspector no pudiesen ser utilizados en el procedimiento sancionador y concluye que, en la práctica, este objetivo puede resultar muy difícil, sin que constituya garantía suficiente la mera separación de órganos, por lo que considera teóricamente preferible la paralización del procedimiento de comprobación al incoarse el procedimiento

---

<sup>556</sup> Sin embargo, en general se considera que cabe utilizar en el procedimiento sancionador elementos obtenidos mediante coacción cuando la Administración tuviera constancia de su existencia y hubiera podido obtenerlos directamente mediante una mayor injerencia sobre la libertad del interesado. Así, la información obtenida coactivamente mediante el test de alcoholemia podrá utilizarse para condenar a quien lo realiza mediante la amenaza de ser sancionado, pues la alternativa consistiría en que la autoridad utilizase la fuerza física para obtener el aliento o una muestra de sangre del sospechoso. Cfr. GARCIA-HERRERA BLANCO, C./HERRERA MOLINA, P.M., "El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales", Impuestos 14/2005, págs. 15 y ss.

sancionador, que tiene el inconveniente de retrasar la liquidación de la deuda tributaria, de manera que sería más sencillo suprimir las sanciones por la negativa a colaborar en la comprobación, lo que haría innecesaria la rígida separación de procedimientos<sup>557</sup>.

En la línea de amplia aceptación, si bien algo más matizada, del derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario, se encuentra la posición de PALAO TABOADA, a cuyo juicio el derecho a guardar silencio sólo regiría en un proceso penal (o sancionador), mientras que el derecho a la no autoincriminación impediría la utilización en este proceso de materiales autoincriminatorios coactivamente obtenidos al margen del mismo y, por tanto, sin haber disfrutado del primero de estos derechos.

En el ámbito tributario, el segundo de estos derechos se podría proteger separado del primero en una situación de separación de procedimientos liquidatorio y sancionador, de manera que el problema que se plantearía no sería el de si el interesado tiene o no derecho a rehusar dar la información en el curso de los procedimientos tributarios de comprobación, sino qué utilización puede hacerse de ésta

---

<sup>557</sup> También LAGO MONTERO plantea el problema de que la información que se facilita a la Inspección en el procedimiento liquidador, en el que teóricamente no operaría el derecho a no aportar datos incriminatorias, sea utilizada en el procedimiento sancionador, en el que debería operar esa garantía, siendo escéptico sobre la posibilidad de que los funcionarios liquidadores no transmitan datos a los sancionadores. Además, esto supondría un esfuerzo probatorio ex novo a los funcionarios competentes para sancionar, lo que podría acabar conduciendo al abandono de la potestad sancionadora. La alternativa que apunta este autor es la de extender las garantías del proceso penal a los procedimientos tributarios. Vid. LAGO MONTERO, J.M., "Procedimiento Sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse", Impuestos, 1999, II, págs. 1165 y ss.

en un posterior procedimiento sancionador. Los problemas que aquí se plantean son distintos de los que suscita el derecho a no confesar, pues lo decisivo no es el momento a partir del cual puede hacerse valer el derecho, sino cuándo puede considerarse que la información ha sido obtenida coactivamente y si tiene o no carácter incriminatorio.

Sólo si al imponer la sanción fuese posible prescindir de las pruebas autoincriminatorias coactivamente obtenidas se podría negar el derecho a guardar silencio, sobre lo que PALAO TABOADA concluye: "En la práctica, sin embargo, no parece fácil que se prescinda de las pruebas autoincriminatorias, por lo que la confusión de procedimientos produce una contaminación insalvable entre ellos. El problema de la aplicación del derecho a guardar silencio en el procedimiento de Inspección solo se plantea, por tanto, en una situación de falta de separación de dicho procedimiento y el de liquidación"<sup>558</sup>.

Ello supone que, en este supuesto, el respeto al derecho a no declarar contra sí mismo sólo pueda lograrse limitando el deber de colaboración en los casos en que exista riesgo de autoincriminación, lo que plantea el problema de cuándo puede el contribuyente ejercer su derecho a guardar silencio dentro del procedimiento inspector, siendo su respuesta que en cualquier momento, pues sólo él puede conocer el carácter incriminatorio de su información, sin que deba ser sancionado, pero ateniéndose a las posibles consecuencias perjudiciales de su silencio como, por ejemplo, una estimación indirecta que, sin

---

<sup>558</sup> Ibidem, págs. 25-26.



embargo, no debe ser utilizada como un medio de coacción<sup>559</sup>.

Los problemas que plantea esta solución, la única posible en el supuesto de unión de procedimientos, son un argumento para la separación, pues en el supuesto de mixtificación procedimental se hace necesario reconocer al contribuyente el derecho a guardar silencio<sup>560</sup>. Cuando la separación sea posible, el principio *nemo tenetur* impide que las declaraciones autoinculpatorias obtenidas en las condiciones propias del procedimiento de comprobación tributaria sirvan de base a la acusación en un procedimiento sancionador o en un proceso penal<sup>561</sup> lo que deriva directamente del artículo 24.2 de la Constitución y no del 11.1 de la LOPJ<sup>562</sup>, pues es el empleo de esta información y no su forma de obtención, en principio legítima, lo que vulnera el derecho fundamental a la no autoinculpación, que, sin embargo, presenta problemas

---

<sup>559</sup> Esta es la posición que este autor había sostenido ya hace tiempo al señalar que “[e]l deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar- y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar colaboración- desde el momento en que surja el riesgo de autoincriminación”, aceptando que en este caso se pueda acudir a la estimación indirecta, que, sin embargo no debe tener carácter sancionador, de manera que no se la utilice como medida de coacción del contribuyente, que, no obstante, debe asumir el riesgo del error en su perjuicio derivado de la misma. Cfr. PALAO TABOADA, C. “Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, ob. cit. pág. 33.

<sup>560</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, ob. cit. págs. 62-63. También menciona este autor la propuesta de que el procedimiento sancionador se inicie una vez acabado el procedimiento de liquidación y señala que seguiría planteándose, sin embargo, la cuestión de la utilización en el procedimiento sancionador de datos autoincriminatorios obtenidos en el procedimiento de liquidación. Respecto de la propuesta inversa, similar a lo que sucede en la actualidad con el delito fiscal, de paralización del procedimiento de liquidación hasta la conclusión del sancionador, a su juicio, tiene el inconveniente del retraso en el tiempo y de no resolver tampoco el problema del derecho a la no autoincriminación. Cfr., ibidem, págs. 87-88.

<sup>561</sup> Ibidem, pág. 55.

<sup>562</sup> Según el cual “no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente violentando los derechos o libertades fundamentales”.

especiales en el ámbito tributario dada la estrecha relación existente entre los hechos que sirven de base a la imposición y los constitutivos de la infracción<sup>563</sup>.

Por otra parte, a juicio de PALAO TABOADA, la aparición en el curso de una inspección de indicios de delito fiscal determina un cambio en la finalidad del procedimiento que pasa a encaminarse a la determinación de si esos indicios son suficientes para pasar el tanto de culpa a los Tribunales, por lo que, en esa fase preprocesal, el interesado tendría derecho a guardar silencio, de ahí que esta circunstancia deba comunicársele a fin de que pueda ejercerlo<sup>564</sup>.

#### **5.- La necesidad de un cambio en el planteamiento teórico de esta cuestión**

En las páginas anteriores se ha intentado exponer una síntesis de la jurisprudencia y la doctrina sobre el tema, tras cuyo análisis no se puede evitar una cierta sensación de ambigüedad, a menudo observable incluso dentro de un mismo autor, y que se extiende también a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, con numerosos votos particulares en relación con esta cuestión, lo que nos lleva a considerar que, pese a la existencia de un cierto consenso doctrinal en cuanto a una elevada recepción de este principio en materia tributaria, la cuestión dista mucho de estar resuelta, de manera que quizá lo más claro que se pueda decir sobre la misma sea la consideración de

---

<sup>563</sup> Ibidem, págs. 56-58.

<sup>564</sup> Ibidem, pág. 207.

PALAO TABOADA de que la construcción que se haya de hacer en esta cuestión debe hacerse en términos concretos.

Efectivamente, en términos abstractos se ha hecho un importante esfuerzo de elaboración doctrinal, de manera que, si aún así los resultados no son satisfactorios, quizá merezca la pena cambiar el tipo de planteamiento. A partir de aquí pocas más afirmaciones sólidas se pueden hacer, y, desde luego, hay que avanzar paso a paso y en detalle.

Un primer paso en este sentido, que por cierto dan muchos de los votos particulares a que antes nos referíamos<sup>565</sup>, es la consideración de que el adecuado contexto en que necesariamente se ha de situar cualquier análisis en torno a la presunción de inocencia y el derecho a la no autoincriminación ha de ser el del origen de estos derechos<sup>566</sup>, que se asentaron en el entorno de los primeros movimientos revolucionarios europeos, conectados siempre explícitamente con la idea de supresión de la tortura y en base a tres grandes grupos de consideraciones.

Uno hace referencia a la dignidad humana, que, efectivamente, es incompatible con la tortura. El otro hace referencia a la ineficacia de ésta como método de

---

<sup>565</sup> Especialmente significativos son los de la sentencia del caso Saunders.

<sup>566</sup> En este sentido vid. GARCIA-HERRERA BLANCO, C./HERRERA MOLINA, P.M., "El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales", Impuestos 14/2005, págs. 15 y ss. Estos autores destacan la necesidad de un análisis previo, basado en el fundamento del derecho a no autoincriminarse, que constituye una manifestación del derecho a la defensa y la presunción de inocencia, que hacen recaer sobre la acusación la prueba de cargo, pero destacan la necesidad de precisar más y se plantean las siguientes cuestiones: ¿Por qué conceder a un sujeto culpable el derecho a ocultar las pruebas de su delito? ¿No se le sitúa así en una posición de privilegio frente a quien cumple voluntariamente sus deberes?.

investigación y probatorio, pues ante el tormento cada cual reacciona como puede, lo cual no tiene relación con la inocencia o culpabilidad en cuanto a un concreto delito. El tercer grupo de argumentos en la base de la presunción de inocencia es el que podríamos denominar "estadístico", y es que, si hay un asesinato o un robo normalmente habrá un asesino o un ladrón, mientras que el resto de los miembros de la sociedad será inocente. De ahí que se afirme la necesidad de que quien sostenga una acusación concreta aporte la prueba de la misma<sup>567</sup>.

Quizá habría que sacar alguna conclusión de estos argumentos que, de un modo u otro, son a menudo citados por la doctrina y jurisprudencia, pero sin sacar normalmente conclusiones de los mismos, salvo, como hemos visto, de un modo paradigmático, en el voto particular del Juez Martens en el asunto Saunders. Y quizá habría que plantearse hasta qué punto los presupuestos del derecho están presentes en el contexto en el que, en materia tributaria, habría que construir los derechos a la presunción de inocencia y a la no autoincriminación que, aunque unidos, son sutilmente diferentes.

Otro paso necesario es el relativo al adecuado entendimiento de las relaciones entre Derecho penal y Derecho tributario en torno a los ilícitos tributarios, que ha de partir del reconocimiento del carácter secundario del

---

<sup>567</sup> Vid. VÁZQUEZ SOTELO J.L., "Presunción de inocencia" del imputado e "Íntima convicción" del Tribunal, ed. Bosch, Barcelona, 1984, págs. 69 y ss. y 268 y ss. También se encuentran breves exposiciones del origen de estos derechos en algunos de los votos particulares a la sentencia del caso Saunders y en general en la jurisprudencia española sobre esta cuestión.

Derecho penal en esta cuestión. Los Derechos (las ramas del Derecho) son a menudo adjetivos, secundarios los unos de los otros. Ejemplo paradigmático de ello es el Derecho tributario que para bien o para mal adjetiva toda nuestra vida, en general regulada por las demás ramas del Derecho, pero que a su vez es adjetivado por el Derecho penal, en cuanto éste establece el carácter punible de algunas conductas producidas en su ámbito de aplicación.

Estas relaciones de secundariedad/primariedad plantean cuestiones extremadamente complejas e interesantes. Interés, y problematicidad que se acentúan cuando la secundariedad es especialmente intensa, como sucede en los casos de leyes penales en blanco, que suponen el poner el castigo a disposición de otra rama del Derecho<sup>568</sup>.

En este sentido parece que salta a la vista que las construcciones teóricas elaboradas para delitos que podríamos llamar naturales o primarios, como el robo o el homicidio, directamente prohibidos por la ley penal, no son necesariamente del todo adecuadas para los delitos que se podrían llamar secundarios, en el sentido de que no son directamente prohibidos por la ley penal sino que surgen artificialmente en virtud de una ley, a menudo extremadamente compleja, que impone unas obligaciones cuyo incumplimiento es lo que se va a castigar penalmente<sup>569</sup>.

Así, el tipo penal del delito fiscal se mueve plenamente en el ámbito tributario, pues la determinación de la existencia del delito requiere con carácter previo,

---

<sup>568</sup> Vid., en este sentido, RODRÍQUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, Colex, Madrid, 2001, págs 36 y ss.

<sup>569</sup> Ibidem, págs. 40-41 y 67.

desde un punto de vista lógico, la determinación de las obligaciones tributarias existentes a fin de comprobar el nivel del posible incumplimiento.

Se trata, por tanto, de delitos no aparentes, que requieren una ardua tarea de investigación, previa a la determinación de su existencia. Como bien indica el Juez Martens, no se trata de que se haya cometido un crimen y se busque al culpable, sino que se investiga si se han cumplido obligaciones tan importantes para la comunidad que su incumplimiento es un delito, lo que, en buena lógica, debería suponer que su consideración como delito ha de venir a fortalecer la efectividad de estas obligaciones, no a debilitarla.

El entendimiento de la presunción de inocencia y del derecho a no autoincriminación en el ámbito tributario ha de partir, necesariamente, de esta consideración, de la que hay que extraer una primera conclusión y es que si la sociedad impone unas obligaciones que considera tan importantes como para decidir castigar penalmente su incumplimiento, parece razonable considerar que ha de establecer los medios adecuados para controlar su efectivo cumplimiento, investigar su posible incumplimiento y, a partir de ahí castigar.

El no hacerlo así sería irracional y/o hipócrita, en cuanto estaríamos ante una norma, de las tan queridas en nuestras modernas democracias, llamada a cumplir estrictamente funciones rituales y publicitarias, pero no a aplicarse.

Ello plantea la necesidad de analizar cuáles son las

condiciones, reales, de aplicabilidad de esa norma desde la perspectiva de la normalidad y la proporcionalidad, de manera que si sus condiciones normales de aplicabilidad conculcan principios básicos de convivencia habrá que plantearse seriamente el rango de la pérdida que se produciría suprimiendo esa norma y una vez llegada a una conclusión sobre esta cuestión habría que resolver la relativa a cual es el menor de los males, para optar por éste, prescindiendo de la norma, o de los principios que su normal aplicación vulneraría o, incluso, recurriendo a complicadas fórmulas de compromiso, tan insatisfactorias a menudo como necesarias.

Pero la racionalidad obligaría a aceptar seriamente, entre otras cosas para intentar controlarlo y minimizarlo, el mal que se escogiera como menor, pues lo que no sería racional sería realizar una opción por el menor de los males y, al mismo tiempo, rechazarlo por malo, pues este rechazo nos abocaría, necesariamente, a lo que previamente hemos rechazado por peor<sup>570</sup>.

Cosa distinta de lo anterior es que con el tiempo se añadan nuevos elementos al debate, como podrían ser, desde luego, el resultado de la experiencia de la opción por lo que se consideró el mal menor, que podría conducir a una reevaluación de la cuestión y a un cambio de decisión. Pero lo que carecería de sentido racional sería el eterno debate circular en torno a un dilema, es decir, en torno a una cuestión en la que cualquier solución es muy costosa y, por

---

<sup>570</sup> En realidad no se trata sino de otra manera de ver el principio de concordancia práctica invocado por AGUALLO AVILÉS.

lo tanto, muy problemática.

En consecuencia, planteada la cuestión en términos de racionalidad en la toma de decisiones, a nivel legislativo/constitucional, que no al de la aplicación práctica del Derecho al caso concreto, el problema se ha de reconducir al análisis de cuales son las consecuencias necesariamente derivadas del reconocimiento de estos derechos en el ámbito tributario, así como las que derivarían de su no reconocimiento.

Por lo que se refiere a esta última cuestión, un punto de vista que no habría que olvidar sería el de los tres bloques de consideraciones que dieron lugar a la aparición de estos derechos y así habría que plantearse hasta qué punto afectarían a la dignidad humana las medidas concretas que en el ámbito tributario pudieran ser cuestionables desde la perspectiva de los mismos. También habría que ver hasta qué punto serían eficaces o ineficaces, así como las posibles alternativas y, por último, tampoco sería del todo irrelevante la consideración de si el presupuesto meramente estadístico que se encuentra en la base de la presunción de inocencia es el realmente existente en el contexto de las obligaciones tributarias. Es decir, lo normal es que ante un asesinato exista un asesino, mientras cada uno de nosotros es inocente. Tan normal como que cada uno de nosotros esté obligado a pagar impuestos, lo que invierte la base fáctica de la presunción de inocencia.

Este análisis es, desde luego, necesario, pues de las páginas anteriores ya se habrá concluido que el reconocimiento de estos derechos en el ámbito tributario



implica un coste elevado, que es preciso evaluar adecuadamente, como es preciso valorar el coste de su no reconocimiento, pues podría suceder que fuera inferior en términos de derechos individuales constitucionalmente consagrados, que es, en definitiva, lo que importa.

Una vez afirmado lo anterior, que no pretende ser sino el marco abstracto de relevancia de lo que podrían ser decisiones racionales en esta cuestión, habría que entrar en cuestiones concretas, avanzando paso a paso.

#### **5.1.- Las condiciones reales de existencia del derecho a la no autoincriminación en materia tributaria**

El primer paso debería ser un análisis, concreto, de las condiciones reales del marco en que nos planteamos el funcionamiento de estos derechos y, consecuentemente, de todo el desenvolvimiento, real, de su reconocimiento, distinguiendo las relaciones de carácter necesario, de las que no se va a poder prescindir, de lo que son meras posibilidades de existencia o argumentos de conveniencia.

Las alternativas sugeridas por la doctrina en orden al reconocimiento de estos derechos son, o que se respete el derecho a guardar silencio en las actuaciones de comprobación, lo que supone que no se imponga sanción por falta de cooperación en la misma, o reconocer sólo el derecho a que no se utilicen en el proceso sancionador/penal materiales autoincriminatorios aportados coactivamente durante la comprobación. Esto último supondría el reconocimiento del primero de los derechos cuando ya se hubiera iniciado el procedimiento sancionador,

o se entrara en la denominada fase preprocesal.

La opción por una u otra alternativa parece estar conectada con las posibilidades reales de funcionamiento de la separación procedimental, respecto de las que la doctrina se muestra escéptica, por el riesgo de que los funcionarios comprobadores transmitan a los sancionadores el resultado de sus pesquisas.

Nada hay más lejos de la realidad en cuanto a este riesgo, y ello por la combinación de dos razones, una de carácter práctico, que es la extraordinaria facilidad real de cortar los cauces de información en una organización administrativa compleja y fuertemente informatizada, y otra de naturaleza jurídica, y es que la actuación sancionadora es escrita y motivada<sup>571</sup>, teniendo que fundamentarse en un procedimiento en el que habrían de constar todos los elementos relevantes, que en materia tributaria son excesivamente complejos y formalizados, incluyendo todos los datos que han de ser la base de la correspondiente liquidación, lo que hace irrelevantes los trasvases de información incompletos y no previstos legalmente.

El problema no es ese, sino que es mucho más grave, pues se incardina en la naturaleza misma de las cosas y tiene que ver con la inescindible unidad de los elementos de la liquidación y del tipo del ilícito, a que apunta PALAO TABOADA en su crítica a la posibilidad de desgajar el juicio de reproche de la actividad liquidatoria.

Por ello, la efectiva separación entre procedimientos

---

<sup>571</sup> Y se puede recurrir sin tener ni que pagar ni avalar, lo que supone que el nivel de control fuera de la Agencia Tributaria es muy elevado.

de comprobación tributaria y procedimientos penales y sancionadores, a los efectos que realmente interesan desde la perspectiva del derecho a la no autoincriminación, como en realidad apunta el citado autor, se ve dificultada por la propia estructura de la norma penal, como norma en blanco, que abre su tipo al Derecho tributario.

Efectivamente, entre las muy diversas posibilidades de producirse las relaciones del Derecho penal con otras ramas del Derecho se encuentra la materializada en el delito fiscal, que deriva de la propia estructura de la norma penal como norma en blanco, en la que el legislador omite la definición de los diversos aspectos del supuesto de hecho, previstos en las normas tributarias a las que reenvía, en bloque, para completar el texto de la correspondiente disposición, de manera que la norma penal supone una remisión a la infracción de la normativa tributaria<sup>572</sup>.

Aunque tanto la doctrina como la Jurisprudencia consideran en general que las leyes en blanco son necesarias para regular ciertas materias por razones de complejidad técnica o de inestabilidad temporal, lo cierto es que, si se pretende sancionar en bloque conductas previstas en otras ramas del Derecho, este tipo de normas son inevitables, pues en estos casos el Derecho penal se utiliza para sancionar conductas que se desenvuelven plenamente en otros campos del Derecho, asumiendo una

---

<sup>572</sup> Vid. DOVAL PAIS, A., *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes en blanco*, monografías, Tirant lo Blanch/Universitat de València, Valencia, 1999, págs. 55 y ss.

función meramente secundaria o adjetiva<sup>573</sup>. Es decir, en estos casos, no se trata de una relación de conveniencia, sino de carácter necesario.

Este es el caso del delito fiscal, en el que la conducta típica consiste en la infracción de una norma tributaria que no está expresa en el Código Penal, por lo que la realización del tipo objetivo de este delito no es sino la infracción de la ley fiscal<sup>574</sup>, de manera que el hecho típico es, necesariamente, el objeto de la normal comprobación tributaria, por lo que ante la posible separación entre procedimientos de comprobación tributaria y sancionadores la cuestión que procede plantearse es la de qué es lo que se puede comprobar en el procedimiento penal y sancionador que sea distinto del objeto normal de la comprobación tributaria.

La única respuesta posible es que sólo los aspectos puramente individuales del caso, relativos a concretas circunstancias subjetivas de exclusión de la culpabilidad y de la antijuridicidad, extraordinariamente raras en el ámbito tributario, por su propia naturaleza, pues el hecho

---

<sup>573</sup> Vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., "Protección penal del medio ambiente", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER), *Derecho penal económico*, Buenos aires, 2000, pág. 363. Destaca este autor que en los nuevos ámbitos de criminalización del Derecho penal moderno, como el ámbito socioeconómico y el de medio ambiente, es frecuente que el Derecho penal opere con un estricto carácter secundario, penalizando el incumplimiento de normas de conducta que corresponden a un ámbito que le es ajeno. Este autor destaca los riesgos para la correcta interpretación de estas disposiciones separadas de su contexto legal administrativo. Ibidem, pág. 364. Sobre las leyes penales en blanco vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., "La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho penal económico", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER), *Derecho penal económico*, ob. cit., págs. 53 y ss.

<sup>574</sup> BACIGALUPO ZAPATER, E., "El delito fiscal", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER, E.), *Derecho penal económico*, Buenos aires, 2000, págs.303 y 325.

típico es fundamentalmente una omisión, en el contexto de sistemas masivos en los que todos deben saber que tienen unas obligaciones tributarias que cumplir, existiendo servicios de ayuda para asistir en este cumplimiento.

Por ello, el juicio de reproche sólo es realmente separable de los aspectos liquidatorios en circunstancias bastante extraordinarias, que podrían exculpar la conducta del contribuyente, en cuanto no afectada por ningún grado de culpabilidad, porque, incluso la única circunstancia normal, en términos estadísticos, de exclusión de la culpabilidad, en base a una interpretación razonable de la norma, se mueve en un terreno relativamente objetivo, de Derecho tributario, cual es el del carácter razonablemente inteligible y previsible, o no, de la norma tributaria.

Aparte de esto, ya en el campo estrictamente penal, quedaría un cierto margen que permitiría distinguir entre los casos de simple negligencia y el dolo, dado el carácter doloso del delito. Ahora bien, si hay algún nivel de culpabilidad, es muy difícil imaginar casos, con una cuota dejada de ingresar de más de 120.000 euros en que no se pueda afirmar, al menos, el dolo eventual, dadas las características del contexto tributario antes aludidas.

En definitiva, existe una unión que no es ni de conveniencia ni circunstancial, derivada del celo de los funcionarios, sino que es intrínseca, entre el objeto de la liquidación y el objeto de la sanción; entre lo que, simplificando, sería el hecho imponible y el hecho típico, que son lo mismo, pues, como señalara Mezger, la complementación necesaria es siempre parte esencial del

tipo<sup>575</sup>.

De ahí que, aunque exista una separación procedimental, de manera que el derecho a guardar silencio se garantice sólo en la fase sancionadora o penal, no se evita el problema fundamental de que, cuando se llega a esta fase, ya se ha realizado el trabajo de comprobación, con amenaza de sanción en caso de no cooperación. De comprobación estrictamente tributaria, pero que habrá supuesto, inevitablemente, la fijación de la conducta típica y que, en la generalidad de los casos, también habrá dejado prácticamente cerrado el juicio de reproche.

Cabría plantearse la posibilidad, que señala la doctrina, de prescindir de la comprobación realizada en las circunstancias del procedimiento de inspección, realizando, a efectos estrictamente sancionadores o penales, una nueva comprobación, en la que los medios y procedimientos utilizables deberían ser diferentes, en función del reconocimiento de los derechos que venimos analizando.

Esto parece necesario si se quiere garantizar los citados derechos y es teóricamente posible, de ahí que se deba analizar su viabilidad y sentido en la realidad. Por ello, dejando al margen la cuestión de la ineficiencia en cuanto a la duplicación de procedimientos, se debe plantear la cuestión de los medios que realmente se podrían utilizar. Previamente habría, sin embargo, que ser plenamente conscientes del objeto de la comprobación y de

---

<sup>575</sup> Cita tomada de BACIGALUPO ZAPATER, E., "La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho penal económico", en VV.AA. director BACIGALUPO ZAPATER, E.), Derecho penal económico, Buenos aires, 2000, pág.54. cita de este autor *Strafrecht, ein Lehrbuch*, 3ª ed. 1949, pág 196 y ss.

sus peculiaridades.

Y aquí hay que hacer la constatación de que el hecho típico, tal y como normalmente lo refieren las leyes, "dejar de ingresar", o, incluso, reformulado en mejor técnica, dejar de declarar, no es lo que debe ser objeto de comprobación en el procedimiento sancionador o penal, pues el haber o no haber ingresado o declarado, que aparentemente sería el equivalente al tipo penal en cualquier otro delito, no plantea en nuestro caso ningún problema, se sabe perfectamente lo que se ha declarado, lo que se ha ingresado, o si no se ha hecho nada de esto.

Por ello, el problema se traslada a si existe la obligación de declarar/ingresar, que tampoco supone avanzar mucho, pues en la mayoría de los impuestos y, para los miembros plenamente integrados en las sociedades actuales, esta cuestión tiene una respuesta positiva, casi apriorística, y es que casi todos los miembros de la sociedad están sujetos a casi todos los impuestos, de manera que el problema es el del detalle, la exactitud, de lo que se ha de pagar, pues la cuota tributaria es una magnitud expresada en euros, con céntimos, y cada uno de estos céntimos ha de estar justificado en el proceso lógico de aplicación del Derecho que constituye la operación de liquidación, que ha de servir de base para la imposición de la correspondiente sanción o pena, pues, dadas las características del hecho típico, la investigación del ilícito es, necesariamente, comprobación tributaria.

Por ello, el hecho típico que se habría de investigar en el procedimiento sancionador o penal no es un hecho,

sino una magnitud resultante, simplificando mucho, de infinitos hechos de ingreso y gasto que hay que comprobar, por lo que la comprobación, a diferencia de otros delitos, no es un sí o un no, (lo ha hecho o no, inocente o culpable), sino que es una cantidad, que puede acercarse mas o menos a la realidad, que no conocemos, por lo que ni siquiera tras la comprobación más exhaustiva se puede saber el nivel de acercamiento conseguido. Y es que la realidad relevante en los sistemas tributarios modernos, en el caso de contribuyentes envueltos en auténticas actividades económicas, solo éstos la pueden conocer, y sólo si son muy ordenados.

En palabras de PALAO TABOADA, "si bien la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración Tributaria, sucede, sin embargo, que los hechos imposables pertenecen a la esfera personal del sujeto pasivo"<sup>576</sup>. Los hechos imposables y todo el cúmulo de elementos necesarios para la determinación de la base imponible<sup>577</sup>, sobre los que el contribuyente tiene la posesión casi absoluta, por lo que es él quien ha de aportar, necesariamente, el grueso de las pruebas en el curso del procedimiento inspector.

Por ello, la necesidad de que sea el contribuyente el que aporte la documentación relativa a su situación fiscal, no es una cuestión de ponderación, en el momento de la

---

<sup>576</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (art. 114)", ob. cit., pág. 1452.

<sup>577</sup> Cuya magnitud sólo se puede aprehender realmente cuando se han tenido numerosas ocasiones de encontrarse en una gran habitación absolutamente llena de cajas de diverso tamaño, apariencia, consistencia y origen, que, sin mayor guía, hay que transformar en una cuota defraudada. Esta es una de las razones fundamentales del funcionamiento práctico de la prejudicialidad de facto que veremos.



aplicación de la norma jurídica, de los intereses en conflicto, sino de estricto reconocimiento de la naturaleza de las cosas, pues corresponde a esta naturaleza el que es el contribuyente el único que realmente puede saber y documentar sus circunstancias tributarias, como propietario absoluto de unos datos, necesarios, que solo incidental y fragmentariamente se podrían encontrar en terceros.

Un último condicionante hay que destacar, con relevancia a efectos del reconocimiento de estos derechos en el ámbito tributario, y es el carácter masivo de los sistemas tributarios modernos, lo que ha acabado por transformarlos en autogestionarios, y que impide que la Administración pueda comprobar las situaciones tributarias de la mayoría de los contribuyentes.

Cualquiera que sea el criterio estadístico utilizado, el número de casos que pueden ser inspeccionados se ha de calificar de insignificante, de manera que parece razonable intentar centrar la tarea de la Inspección en los casos en que se calcula o sospecha que pueda haber indicios de fraude, de manera que el procedimiento de comprobación, si se ha de respetar el criterio de eficacia consagrado en el artículo 103 de la Constitución española, aunque no sea, *per se*, preparatorio del sancionador o penal, constituye un *prius*, del que la sanción o la pena es un efecto secundario de carácter casi necesario.

## **5.2.- Las consecuencias del reconocimiento del derecho a la no autoincriminación en materia tributaria**

Una vez definido el marco teórico y la realidad del

contexto en que se ha de plantear el reconocimiento del derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario, debemos plantearnos las consecuencias reales de este reconocimiento, en todo su desarrollo.

En primer lugar debemos considerar la propuesta más conservadora, de que no se limiten las obligaciones en la fase de inspección/liquidación, pero que no se acepte la aportación del material coactivamente obtenido en la misma al procedimiento sancionador o al penal, lo que supone que, una vez conocida la deuda tributaria, determinada por procedimientos directos, con la colaboración del contribuyente, que está obligado a aportar los datos para ello, motivo por el que no puede servir de base para la sanción, hay que realizar una estimación indirecta para, sobre la base de sus resultados imponer ésta.

Ahora bien, el carácter artesanal, complejo, costoso y poco fiable, desde la perspectiva de la prueba a efectos sancionadores de la estimación indirecta hace que debemos plantearnos las posibilidades reales de su utilización en condiciones de normalidad y generalidad, que son las que por razones del principio de igualdad deben operar, pues hemos de recordar que no estamos ante crímenes puntuales, sino ante la gestión de sistemas masivos, en los que todos los ciudadanos normales están implicados.

Una vez fijada una cuota tributaria, a efectos de cobrarla, la extraordinaria dificultad práctica de la estimación indirecta, unida a su fragilidad jurídica, hace esta alternativa impracticable a los exclusivos efectos de sancionar, lo que supone, legalmente o en la práctica, la

desaparición de las sanciones proporcionales por "dejar de ingresar", quedando sólo la posibilidad de las antiguas infracciones simples por no colaborar en el procedimiento de comprobación.

Esta es la única alternativa factible y consecuencia necesaria en este caso, y presenta el inconveniente de su no relación con la entidad de la infracción que, en realidad depende de la cuantía "dejada de ingresar", pues no se debe olvidar que todas las demás obligaciones tributarias no tienen más sentido que cooperar en el adecuado cumplimiento de la única obligación tributaria con sentido propio que es la de pagar el impuesto.

Por otra parte, se trata de una infracción conectada con la falta de cooperación en el procedimiento de comprobación, de manera que el contribuyente que cooperara en una elevada liquidación de impuestos no pagados a su debido tiempo no recibiría ningún castigo, con lo cual el efecto disuasorio del sistema sancionador desaparecería por completo, pues, en el peor de los casos, improbable como hemos visto en términos estadísticos, el contribuyente "pillado in fraganti" solo tendría que pagar lo debido. Por otra parte, una vez desaparecido el efecto disuasorio del sistema, éste solo podría funcionar en la medida en que las comprobaciones fueran generales, lo que ya sabemos que no es posible.

Las líneas anteriores quizá permitan concluir que los materiales probatorios del procedimiento inspector se deben utilizar en el sancionador, si es que este ha de existir, lo que nos conduce a la otra alternativa, que se refiere al

derecho a guardar silencio en las actuaciones inspectoras o en la fase preprocesal, que, en realidad, lo que supone es que no se imponga sanción por falta de cooperación.

Ahora bien, quizá se pueda convenir en que una obligación no sancionable no es tal, por lo que lo primero que habría que preguntarse es quién cooperaría en las actuaciones inspectoras si la no cooperación no se sanciona.

Dejando para un momento ulterior la respuesta a esta cuestión, se ha de avanzar señalando que, si no se coopera, el resultado ha de ser, como señala la doctrina, la estimación indirecta, no ya sólo a los exclusivos efectos sancionadores sino, ahora, también, para la fijación de la cuota tributaria. Aquí hay que recordar de nuevo la extraordinaria dificultad práctica de las estimaciones indirectas al tener por objeto no la fijación de un hecho, sino una magnitud basada en una ingente cantidad de datos que hay que conseguir, fragmentariamente, de terceros, lo que conduce a que las bases imponibles así fijadas sean extraordinariamente frágiles, y ello, a pesar del enorme coste de medios que suponen.

A esto hay que añadir que su utilización en materia tributaria a efectos penales parece, al menos así lo apunta la jurisprudencia, que supondría su reconducción a la prueba indiciaria, la cual plantea problemas en delitos de una sola acción como puede ser un asesinato que hacen que, aunque se la acepte, se la sujete a muy estrictos requisitos, lo que exige calibrar en su justa medida las posibilidades de soportar con pruebas indiciarias los datos

de las estimaciones indirectas.

Por otra parte, el aumentar la fiabilidad de esta manera de fijación de las bases requeriría extremar el esfuerzo de acopio de datos que, recordemos, con carácter general sólo están físicamente en manos del contribuyente, lo que exigiría recurrir a medidas investigadoras propias del proceso penal, como las escuchas telefónicas o las entradas domiciliarias que, por un lado, supondrían una mayor incidencia en los derechos del ciudadano, y, por otro, seguirían ofreciendo datos fragmentarios y conduciendo a resultados no fácilmente transformables en bases imponibles y cuotas tributarias, suficientemente acreditadas.

Se trata, además, de medidas que, por su propia naturaleza, sólo se podrían utilizar muy excepcionalmente, lo que, unido a todo lo anterior, obliga a concluir que las estimaciones indirectas que estamos planteando como alternativa no pueden tener sino un carácter excepcional.

Ello nos obliga a no retrasar más el planteamiento de la cuestión sobre quién colaboraría cuando no se sanciona la obligación de colaborar. La respuesta es muy simple, o los contribuyentes que saben que sus datos son ya conocidos por la Administración Tributaria o aquellos que, por las razones que fuesen, quisieran ser honestos. Los demás no lo harían, a no ser que corrieran un serio riesgo de ser investigados, pero este riesgo es pequeño si se considera el carácter excepcional y costoso de los medios que podrían ser utilizados y se lo pone en relación con la circunstancia de que, suprimida con carácter general la

obligación de colaborar, en realidad, todos los contribuyentes serían candidatos al uso de los mismos.

En esta situación, la cuestión que surge es la de si tiene sentido, y es legítimo, un sistema tributario basado en la declaración y aportación de datos, en la colaboración del contribuyente, que, sin embargo, no se implementa coactivamente con lo que, en realidad, siguiendo a TIPKE, se podría hablar de impuestos de tontos<sup>578</sup>, porque solo estos colaborarían, de manera que, en el mejor de los casos, se produciría un doble sistema tributario, uno estricto y basado en la estimación directa para quienes cooperaran voluntariamente o estuvieran absolutamente controlados, como sucede con los perceptores de rentas de trabajo, y otro, aproximado, basado en estimaciones indirectas para quienes prefirieran no hacerlo y pudieran escapar al control.

Esta dicotomía plantea, obviamente, un serio problema en relación con el principio de igualdad. Problema que se agrava si se considera que, al ser el sistema de estimación indirecta, y las medidas típicas del proceso penal, impracticables en términos de generalidad, se habría perdido el auténtico sentido preventivo, tanto de las actuaciones inspectoras como de las medidas punitivas, con lo que, al final, del sistema articulado, quedaría sólo un esfuerzo y un coste inmensos para fijar, en base a medidas poco proporcionadas, bases tributarias con una insegura relación con la realidad y para castigar sobre estas bases

---

<sup>578</sup> Vid. TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción, presentación y notas de Herrera Molina, P. M., Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2002, pág. 85.

inseguras a muy escasos contribuyentes, que legítimamente se podrían plantear la cuestión de por qué precisamente ellos. Porque, debemos recordar, el sistema de estimación indirecta ya no en una excepción, sino la regla general que, por lo tanto, debería aplicarse de un modo general porque, en estas condiciones, los datos declarados no serían fiables, con lo que todo dependería del esfuerzo que la Administración dedicara a cada contribuyente concreto, de manera que lo contrario supondría una conculcación de los principios de igualdad y proporcionalidad.

Por ello, la necesidad de las estimaciones indirectas con carácter generalizado, y a ello es a lo que conduce, inexorablemente, la propuesta, supondría, necesariamente, la vuelta a sistemas que se consideran felizmente superados, pues la única alternativa real no sería la utilización con carácter masivo de un sistema artesanal, basado en medios extraordinarios, sino que serían las estimaciones objetivas o sistemas forfentarios, respecto de los que habría que plantearse si, en realidad, sus costes, en términos de conculcación de principios, serían inferiores a los de la honesta confrontación del funcionamiento posible de los derechos que venimos analizando en el ámbito tributario.

Porque lo que no sería compatible con cualquier concepción de los principios de igualdad y proporcionalidad que se pudiera sostener es el mantenimiento de la posibilidad en algunos casos de extraordinarias medidas de investigación en busca de la realidad en el contexto de un sistema general de impune alejamiento de la misma.

Los argumentos anteriores se pueden extender a la propuesta de que solo se reconozca este derecho en caso de unidad procedimental o, aunque haya procedimientos separados, en cuanto exista la posibilidad de que se utilicen datos autoincriminadores en un procedimiento sancionador ulterior, porque, como ya se ha señalado y, en realidad sobradamente apunta la doctrina, este presupuesto se da siempre.

Por lo que se refiere a la posibilidad de paralizar el procedimiento de liquidación a la espera de concluir el procedimiento sancionador, los argumentos anteriores son perfectamente trasladables, porque sería preciso fijar, como se ha señalado en base a estimaciones indirectas, la base sobre la que sancionar. La espera a que concluya el proceso penal, es precisamente nuestro objeto de estudio.

En consecuencia, la aplicación del derecho a la no autoincriminación en el ámbito de los procedimientos tributarios, en los términos planteados por la doctrina, en cualquiera de sus dos vertientes, conduciría a la desaparición de los sistemas tributarios que hoy conocemos y a la aplicación del delito fiscal sólo sobre bases fijadas en estimación indirecta, sometida a todos los condicionantes de las pruebas indiciarias (lo que supondría su aplicación sobre defraudaciones alejadas de la realidad) si han de respetar mínimamente los requisitos de la aplicación del Derecho penal y ello, además, solo en casos excepcionales, en los que serían necesarias medidas de investigación extraordinarias, en un contexto en que se habría privado de generalidad al sistema.



### **5.3.- Las auténticas exigencias del artículo 25 de la Constitución en materia tributaria**

La conclusión que hay que extraer de las anteriores consideraciones es que el resultado final del desarrollo en todas sus consecuencias del derecho a la no autoincriminación supone, o la desaparición de los sistemas tributarios tal y como ahora los conocemos, o la desaparición del principio de igualdad y generalidad en la aplicación de los tributos, con lo que se hace imprescindible plantearse qué es lo que se habría conseguido a cambio, analizando seriamente qué es lo que se está garantizando con estos derechos.

La clave para ello ha de encontrarse en el adecuado entendimiento del principio de presunción de inocencia que impone a la acusación la carga de la prueba que, sin embargo, *ex definitione*, en materia tributaria ha de recaer sobre el contribuyente. No se trata aquí, sin embargo, de la ponderación de los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución con el interés público y el artículo 31 de la Constitución en el marco de la aplicación del Derecho, sino de una cuestión previa relativa a la propia concepción del Estado y a los costes de las más importantes de sus pretensiones. El sistema tributario ha de ser justo, para ello hay que adaptarse a la capacidad económica y para medir ésta la única posible prueba de cargo es el contribuyente.

Y se ha escrito prueba de cargo sin comillas intencionadamente, porque el incumplimiento de la

obligación tributaria es un crimen que se pretende castigar. Se trata, por tanto de una cuestión política previa y no estrictamente de aplicación del Derecho.

La situación respecto del derecho a la no autoincriminación en materia tributaria es la misma que en relación con el test de alcoholemia, pues, al igual que se ha concluido por la Jurisprudencia en relación con determinados elementos al margen de la voluntad, se ha de concluir en relación con los libros y documentos contables que se deben de llevar y exhibir obligatoriamente, cooperando con la Inspección en la adecuada determinación de la deuda tributaria, porque, por muchas ilusiones de libertad que nos hagamos en nuestras modernas sociedades democráticas, solo hay dos cosas seguras en la vida, y estas son la muerte y los impuestos.

Por ello, tan independientes de la voluntad del individuo son el aliento y los tejidos corporales como el impuesto, que también impone sus propias reglas de juego, y el tejido corporal del impuesto moderno, en la medida en que quiera ser general y basado en la capacidad económica, no puede ser sino la obligación de llevar contabilidad, registros y documentos que la soporten, y aportarlos llegado el caso.

Se objeta por la doctrina que entonces se podría hacer obligatorio todo, a fin de excluirlo de estos derechos. Este supuesto no es tan teórico como parecen creer quienes lo apuntan, pues ya cabe preguntarse si queda algo no obligatorio o no prohibido, pero este problema no se plantea al nivel del derecho a la no autoincriminación en

la concreta aplicación del Derecho, sino al nivel de los límites del Estado, pues una sociedad que tolera un exceso de obligaciones y prohibiciones para todos con carácter general, no puede legítimamente plantearse la cuestión de parar las consecuencias de las mismas solo en casos concretos que, por cierto, no son los que afectan a los más débiles.

La cuestión que surge entonces es la que se plantea el Juez Martens, y es la de si nos hemos quedado sin este derecho, lo que conduce a preguntarse si es, precisamente, el derecho a la no autoincriminación la auténtica cuestión, porque, y esto es lo que se puede deducir de un examen detallado de la Jurisprudencia, la criticada de nuestro Tribunal Constitucional y la invocada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, quizá la auténtica cuestión sea el derecho a un proceso justo y el respeto a la dignidad de la persona y a sus posibilidades de defensa frente a los poderes públicos, del que, efectivamente, el derecho a no autoincriminarse, entendido en el adecuado contexto, juega un papel principal.

En *Janosevic v. Sweden*, sentencia de 23 de Julio de 2002, en el que se sometió a la consideración del TEDH una sanción impuesta sobre bases que pretendían ser objetivas, el Tribunal acepta (párrafo 104) incluso la posibilidad de presunciones legales de culpabilidad, en relación con la imposición de sanciones tributarias, que deben de ser sopesadas por los Estados en función de lo que está en juego y el derecho a la defensa, de manera que deben de ser razonables y proporcionados a la meta perseguida (párrafo

101) y, en base a la consideración del interés fiscal del Estado, señala que un sistema basado principalmente en la información suministrada por los contribuyentes no funcionaría si no se previeran sanciones por suministrar información incorrecta o incompleta (103), y acepta este sistema, siempre que se garantice el control jurisdiccional no demasiado restrictivo en cuanto a las posibilidades del contribuyente de evitar la sanción.

El fondo de esta sentencia, extremadamente duro desde la perspectiva de la general aceptación de los principios penales en el ámbito sancionador tributario, pues acepta una importante restricción al principio de culpabilidad, permite considerar la posibilidad de un planteamiento diferente del derecho a la no autoincriminación en materia tributaria, que no lo considere como absoluto, sino que, reconociéndolo, como no podría ser de otro modo, lo reconduzca a sus estrictos términos.

Por ello, el adecuado planteamiento de esta cuestión ha de ser más modesto en cuanto a la recepción de estos derechos, pudiéndose concretar en la cuestión que se plantea PALAO TABOADA sobre si es que las características de los deberes de colaboración de los contribuyentes en la aplicación de los tributos impiden que su exigencia coactiva infrinja estos derechos o si existen supuestos en los que puede producirse una vulneración de los mismos, debiéndose responder, también con este autor que "en determinadas circunstancias la utilización en una acusación penal de declaraciones autoincriminatorias del procesado obtenidas bajo coacción en un procedimiento de

investigación administrativo puede constituir una vulneración del principio *nemo tenetur*<sup>579</sup>, pues los tributos han de aplicarse a través de un procedimiento administrativo con garantías, pero han de ser efectivamente aplicados<sup>580</sup>.

Es preciso, por tanto, invertir el planteamiento, pues no se trata de afirmar estos derechos de un modo absoluto, lo que conduciría inexorablemente a las consecuencias descritas, sino que, partiendo de la afirmación del deber general de contribuir y de las naturales exigencias de la aplicación de los tributos, es preciso estar muy pendientes en todo caso de las limitaciones que para los procedimientos tributarios se pueden derivar de estos derechos en orden a garantizar, no un principio abstracto, sino el respeto del derecho a un proceso justo, a las posibilidades adecuadas de defensa y en términos concretos, en su caso, del derecho a la no autoincriminación.

Partiendo de esta idea, se debe partir de la afirmación de la necesidad de imponer coactivamente la obligación de llevar, y aportar a requerimiento de la Administración Tributaria, libros y registros contables, así como la documentación que los soporte, imponiendo las correspondientes sanciones en caso de incumplimiento de esta obligación.

Ahora bien, la diferencia entre que se lleven y no se quieran aportar o que, directamente no se lleven, no debe ser relevante, entre otras razones, porque eso no se puede

---

<sup>579</sup> Ibidem, págs. 29-30.

<sup>580</sup> Cfr. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit., pág.87.

saber, por lo que en ambos casos se habría de imponer la misma sanción por incumplimiento de la obligación de llevar la contabilidad y los registros correspondientes.

Esta es, como hemos visto, la propuesta de FALCÓN Y TELLA, y este es uno de los trasfondos de la jurisprudencia del TEDH, como se puede colegir del análisis antes realizado y es que, efectivamente, conculca cualquier concepto, por restrictivo que se tenga, de la presunción de inocencia, el imponer multas coercitivas por no aportar algo cuya existencia se sospecha. Si el contribuyente no quiere o no puede aportar algo, eso forma parte de su esfera de libertad. Lo que ya no forma parte de la misma es que si no aporta lo que debe, deba soportar la correspondiente sanción. En los mismos términos, si no aporta justificantes, debe ser posible, o imponerle la correspondiente sanción, o no considerar, por ejemplo, deducibles los gastos correspondientes.

Por otra parte, si no se aportan los libros y sus justificantes de un modo general, no le queda a la Inspección otra alternativa que la estimación indirecta y, en su caso, las medidas investigadoras propias de la policía. Por supuesto, tanto una como otras deben ser proporcionadas, de manera que, ni se deben practicar investigaciones policiales fuera de los casos en que estas razonablemente fueran necesarias y existan sospechas fundadas<sup>581</sup>, ni la estimación debe ser absolutamente exagerada y ficticia, lo que, sin embargo, no debe

---

<sup>581</sup> Evitando inquisiciones generales a ver "qué peces caen". Cfr. RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, ob. cit., pág. 40.

significar un coste desproporcionado para la Administración, pues se ha de evitar hacer de mejor condición a quienes incumplen sus obligaciones que a quienes las cumplen.

No parece preciso decir que las consideraciones anteriores no liberan a la Administración de su carga de intentar probar los elementos que van a confluír en la determinación de la cuota tributaria, mediante los datos y medios investigadores de que pudiera disponer en el caso concreto y de utilizar todos los elementos disponibles, en términos razonables. No obstante, debe poderse partir, en estos casos de falta de colaboración, de una prueba invertida, que el contribuyente ha de poder enervar, para lo cual se le deben dar razonables facilidades, pero teniendo en cuenta que ni la Administración, ni los contribuyentes honestos deben incurrir en costes desproporcionados para resolver un problema cuyo causante está perfectamente identificado y que, además, debería de tener, en general, los medios para evitarlo o resolverlo.

Afirmado lo anterior, la inevitable relación entre el procedimiento tributario y el sancionador y o penal plantea la necesidad de que los datos así obtenidos y las actuaciones realizadas se deban de utilizar con carácter general, no solo para liquidar, sino también para castigar, sin perjuicio de que pudiera haber casos concretos que exigieran otra solución.

Por ello se ha de advertir al contribuyente al comienzo de la inspección que de la misma pueden resultar consecuencias sancionadoras o penales, así como de la

posibilidad de una estimación indirecta, que se trataría que fuera razonable, pero que podría serle desfavorable en caso de ausencia de colaboración que, además, sería, en sí misma, sancionable.

Ahora bien, una vez afirmada la necesidad de colaborar en el procedimiento tributario y de utilizar los datos obtenidos en el mismo en el procedimiento sancionador y penal, se trata de analizar cuáles podrían ser los límites realmente exigibles en estos procedimientos desde la perspectiva de estos derechos, especialmente en la denominada fase preprocesal, pero extensibles, en los términos que estamos viendo, a todo el procedimiento tributario.

En este sentido, la primera afirmación que se ha de hacer es que los criterios propuestos por algunos autores para limitar el derecho a la no autoincriminación, que han sido justamente desautorizados por otros, en cuanto incapaces de limitar con carácter general el citado derecho, son relevantes para afirmar las garantías derivadas del derecho a un proceso justo extendidas al procedimiento inspector en los casos concretos, que, por otra parte es, como apunta PALAO TABOADA, la perspectiva correcta en relación con estos derechos en el ámbito tributario.

Así, al margen de los libros, registros y soportes documentales estrictamente obligatorios no se debe poder exigir declaraciones o documentos incriminatorias y, desde luego, no se debe poder sancionar su no aportación, entre otras razones porque no se puede tener la certeza de su



existencia y porque, si dependen exclusivamente de la voluntad del interesado, sí que iría contra la dignidad humana el intentar forzar su aportación.

Por lo que se refiere a los supuestos de posible delito fiscal y a la denominada fase preprocesal, desde luego, se ha de constatar que la situación jurídica del ciudadano frente a los poderes públicos adquiere unos tintes muy especiales cuando sobre el mismo empieza a pesar la sospecha de un delito, pues en este caso los poderes públicos tienen potestades inquisitivas que afectan de un modo importante a sus derechos, que, en consecuencia, hay que proteger, pues, además, este es todavía, a todos los efectos, inocente<sup>582</sup>.

Por ello, quizá la consecuencia más importante que se pueda extraer en relación con la fase preprocesal sea la necesidad del principio de claridad procedimental y de que el ciudadano sepa en qué situación se encuentra, de manera que tenga la oportunidad de explicar y defender su posición, porque se le haya puesto debidamente en conocimiento de las consecuencias que de la misma podría pretender sacar la Administración Tributaria y la Jurisdicción Penal.

De aquí, desde luego, hay que sacar alguna conclusión que, sin embargo, no debería ser precipitada, y que no puede ser otra que la de una acentuación del cuidado en cuanto a no exigir declaraciones autoincriminatorias, en el

---

<sup>582</sup> Y este argumento no es baladí, pues la presunción de inocencia, más que como una protección del delincuente, debiera ser vista, como lo fue en sus comienzos, como una protección de todos y cada uno de los miembros de la sociedad que podrían ser injustamente incriminados.

sentido que se acaba de precisar y, desde luego, el adecuado respeto de los derechos de defensa del contribuyente que exigen que el principio de claridad procedimental sea algo más que palabras y se concrete en un adecuado cauce procedimental, adecuadamente garantista y con el adecuado control jurisdiccional del que, en la actualidad, como hemos visto, se carece.

En definitiva, como ha señalado CASADO OLLERO, “[l]a decisión de denunciar al Ministerio Fiscal el resultado de las comprobaciones administrativas cuando se estime que “la infracción tributaria pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública” (artículo 180 LGT/2003), no puede quedar al margen de su revisión jurisdiccional, ni tampoco el particular afectado por tal decisión puede verse privado de su derecho a la tutela judicial efectiva”<sup>583</sup>.

El problema pues, como también ha señalado este autor, estriba en determinar el cauce procesal para lograr la corrección y revisión jurisdiccional de las anomalías, irregularidades o vulneraciones que pudieran cometerse en las actuaciones previas de la Administración”<sup>584</sup>, o, dicho en términos más neutrales, para someter al control jurisdiccional dichas actuaciones, pues como, por otra parte, ha afirmado el Tribunal Constitucional en Sentencia Sentencia de 87/2001, de 2 abril 2001 (ponente Casas Baamonde), en su F.J.3, el art. 24 de la Constitución prohíbe “que el inculpado no haya podido participar en la

---

<sup>583</sup> Vid. CASADO OLLERO, G., “Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal”, ob. cit., pág. 1613.

<sup>584</sup> Ibidem, págs. 1.616-1.617.

tramitación de las diligencias de investigación judiciales o que la acusación se «haya fraguado a sus espaldas», de forma que el objetivo y finalidad del art. 118 LECrim reside en informar al acusado acerca de su situación para que pueda ejercitar su derecho de defensa y evitar, de esta forma, una real indefensión derivada del desconocimiento de su condición procesal”.

La única precisión que habría que hacer es que si la acusación se fragua en el procedimiento inspector, en este deben operar las correspondientes garantías, lo que debe estar sujeto al control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en tanto no se utilicen medidas de investigación que requieran el control de la Jurisdicción Penal, en cuyo caso, esta debería ejercer el control adecuado.

**CAPÍTULO IX.- LA INSPECCIÓN DE HACIENDA ANTE EL DELITO FISCAL. LA PRUEBA PERICIAL**

**1.- La función inspectora y el delito fiscal**

Como señala RIBES RIBES, la actuación de la Inspección en los casos de delito fiscal exige un cauce procedimental distinto al normalmente seguido en las actuaciones de comprobación e inspección tributarias<sup>585</sup>.

La misma autora considera inaceptable “[e]l recurso sistemático a la vía penal como alternativa al cauce administrativo, con vistas a soslayar las eventuales dificultades que en éste se presentan para hacer constar suficientemente la realidad fáctica [...] en la medida en que la denuncia penal nunca puede concebirse como un subterfugio en el que la Administración se refugie para quedar liberada de su actividad investigadora”<sup>586</sup>.

Así, destaca la capital importancia de las tareas administrativas de indagación y averiguación, “debiéndose completar las investigaciones iniciadas hasta recopilar cuantas evidencias, hechos, circunstancias y manifestaciones sean pertinentes al objeto de posibilitar la meditada decisión sobre su traslado o no a la Fiscalía, así como para ilustrar, en su caso, la instrucción del proceso penal”<sup>587</sup>.

Estas afirmaciones, en principio, deberían

---

<sup>585</sup> Si bien expone el supuesto procedimiento en base a una incompleta consideración de las disposiciones antes analizadas y de un modo que no apunta a nada diferente de lo que es una estricta línea jerárquica, no del todo conocida. Vid. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. cit., págs. 60 y ss.

<sup>586</sup> Ibidem, pág. 67.

<sup>587</sup> Ibidem.

suscribirse. Pero para ello sería preciso un previo análisis de las auténticas posibilidades legales de lo que de las mismas resulta, debiéndose analizar si, en realidad, es posible algo que parece obligado, cual es la posibilidad de la Inspección de los Tributos de hacer auténtica investigación en los casos de delito fiscal, que son aquellos en los que ésta sería más necesaria.

En definitiva, se plantea la cuestión de si realmente la Inspección Tributaria tiene competencias de investigación de delitos fiscales, o si no existe una norma en nuestro Derecho que le atribuya esa competencia<sup>588</sup>. La respuesta a esta cuestión es que no existe ninguna norma en este sentido. Por el contrario sí que existe una norma, el artículo 180.1 LGT, que ordena a la Administración Tributaria pararse en cuanto aprecie indicios de delito.

La afirmación anterior es tan ruda que parece increíble, de ahí que no esté de más un mayor intento de soportarla que la evidencia directa de la inexistencia de normas que la desmientan. Por ello conviene hacer un somero recorrido por la LGT, deteniéndose en los preceptos que podrían mencionar esta cuestión y no lo hacen.

En primer lugar, el artículo 5 de la LGT, relativo a la Administración Tributaria menciona como sus funciones las reguladas en sus títulos III, IV y V y, en concreto, menciona la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía

---

<sup>588</sup> Sobre la falta de competencia de la Inspección para la realización de funciones de investigación criminal, vid., MARTÍNEZ HORNERO, J., "Marco jurídico de la Policía Fiscal", Gaceta Fiscal, n. 125, octubre, 1994. Este autor es Inspector de Hacienda.

administrativa. Ninguna referencia al delito fiscal.

En el Título III, el artículo 83, relativo al ámbito de la aplicación de los tributos, tampoco lo menciona, si bien especifica en su número 3: "La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título".

El artículo 114, relativo a la denuncia pública podría mencionarlo, pero, en su número 1 dispone: "Mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos"

El artículo 115, relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación, sí que podría tener algo que ver con el delito fiscal, al que tampoco menciona, al disponer: "1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto".

El Capítulo III del Título III, relativo a las actuaciones y procedimiento de gestión tributaria tampoco menciona el delito fiscal, lo cual es razonable pues los órganos de gestión, como ya hemos visto, poco tienen que ver con el mismo. Pero tampoco el Capítulo IV, relativo a "las actuaciones y procedimiento de inspección" lo menciona, salvo para tener en cuenta los efectos en el tiempo de la paralización de las actuaciones inspectoras

que el delito supone.

El artículo 141, relativo a la Inspección Tributaria, entre las funciones de la misma no menciona ninguna que tenga que ver con el delito fiscal. Lo único que podría guardar una cierta relación con el mismo es lo previsto en su letra a) que recoge el viejo precepto relativo a la función de "investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración", y la letra k) que le atribuye "las demás [funciones] que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes".

Ya veremos que este último precepto (el de la letra k), en combinación con la previsión del número 6 del apartado Uno del artículo 103 de la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, sí que ha acabado teniendo un campo importante de aplicación en cuanto a las funciones que realiza la Inspección en relación con el delito fiscal por encomienda de los Tribunales y del Ministerio Fiscal.

Por lo que se refiere al Real Decreto 1065/2007, RGGIT, se puede afirmar lo mismo que en relación con la LGT. En concreto, en su Título V, que regula "las actuaciones y procedimiento de inspección", aparte de los aspectos derivados de la paralización de las actuaciones, no dispone nada en relación con el delito fiscal y, en su artículo 180, relativo a la tramitación del procedimiento inspector, dispone, por lo que aquí interesa:

"1. En el curso del procedimiento de inspección se

realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta”.

En definitiva, tanto de la LGT como del RGGIT se puede concluir que ni la Administración Tributaria en general, ni la Inspección de los Tributos en particular, tienen atribuida ninguna competencia en los casos de posible delito fiscal, pues sus competencias están encaminadas a la regularización de la situación tributaria, lo que le está vedado en estos casos<sup>589</sup>.

La realidad de las escasas posibilidades legales de investigación por parte de la Inspección de los Tributos en los casos de delito fiscal queda evidenciada si se analizan las vías que se siguen, o pretenden seguir, para salir adelante en esta situación, que no para resolverla, pues ello sólo sería posible en el seno de la actuación del legislador, preferentemente por Ley Orgánica, pues estamos hablando de la investigación y persecución de delitos.

## **2.- La investigación del delito fiscal**

Dada la previsión legal de paralización de la actuación de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal lo que procede es el envío de las actuaciones a la

---

<sup>589</sup> Esta es, por otra parte, la conclusión de JUAN LOZANO, A. M., en *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993. Esta autora considera que las actuaciones de comprobación constituyen una fase instrumental respecto de la liquidación (págs. 76 y 169) y no menciona en absoluto la posible relación de las funciones inspectoras con el delito fiscal, a lo largo de las 369 págs. de su libro, lo que, desde la perspectiva de la legalidad vigente entonces y ahora, es absolutamente correcto.



Jurisdicción Penal, lo que normalmente se hace a través del Ministerio Fiscal que, una vez recibidas las actuaciones, puede decidir remitirlas inmediatamente al Juzgado de Instrucción o tramitar las llamadas diligencias de investigación<sup>590</sup>.

Estas diligencias pueden concluir con el archivo, por entender que no concurren indicios de delito, o acordando su remisión al Juzgado de Instrucción<sup>591</sup> que, una vez recibidas las actuaciones de la Administración Tributaria o de la Fiscalía, decidirá si inicia diligencias previas, con las que se inicia la fase de instrucción, que concluirá con auto de sobreseimiento libre o provisional, o con auto incoando procedimiento abreviado<sup>592</sup>, en cuyo caso, tras los escritos de acusación del Fiscal y/o de la Abogacía del Estado<sup>593</sup>, se acordará la apertura del Juicio Oral<sup>594</sup>.

---

<sup>590</sup> Según el artículo 785.bis LECrim, las diligencias de investigación no tienen naturaleza de procedimiento judicial, por lo que su incoación no interrumpe el plazo de prescripción penal, si bien en el caso de que el procedimiento por delito fiscal se hubiera iniciado sin haber intervenido la Administración Tributaria, su conocimiento por el presunto responsable impide la exención de responsabilidad por regularización voluntaria en los términos del artículo 305.4 CP.

<sup>591</sup> El Juzgado de Instrucción competente será el correspondiente al domicilio del presunto autor de la infracción penal, luego, en principio, el de su domicilio fiscal, y, existiendo varios, el que, por turno, corresponda.

<sup>592</sup> Según el artículo 789 LECrim, el auto debe establecer motivadamente los hechos indiciariamente constitutivos de delito y las personas indiciariamente autoras o partícipes criminales así como los delitos respecto de los que concurren indicios.

<sup>593</sup> En representación de la Administración Tributaria.

<sup>594</sup> Que se celebrará ante el Juzgado de lo Penal correspondiente. Antes del vigente Código Penal, LO 10/1995, de 23 de noviembre, el artículo 14.Tres de la LECrim atribuía a los Juzgados de lo Penal las causas por delito castigadas con penas privativas de libertad no superior a seis años, entre los que se encuentra el Delito Fiscal. La Disposición Final Primera del vigente Código Penal redujo su competencia a las causas por delitos menos graves (prisión de seis meses a tres años). La Ley 36/1998, de 10 de noviembre, modificó el artículo 14.Tres de la LECrim, estableciendo que corresponde a los Juzgados de lo Penal "el conocimiento y fallo de las causas por delitos a los que la Ley señale pena privativa de libertad de duración no superior a cinco años...". Contra la sentencia del Juez de lo Penal se puede interponer Recurso de

Ahora bien, previamente, parece precisa una actividad de investigación y aquí surge el problema de que, aunque la Administración Tributaria tiene vedado el ocuparse, como tal, del delito fiscal, tampoco existe ninguna norma que específicamente atribuya la competencia de la investigación y persecución del mismo a ningún otro órgano, pues la Ley General Tributaria no ha considerado pertinente decir nada sobre ello, probablemente dado su carácter de ley ordinaria, pero tampoco ninguna Ley Orgánica ha considerado digno de su atención este problema, de manera que hay que remitirse a lo dispuesto en general en nuestro Derecho para la investigación y persecución de delitos, por lo que la primera afirmación que hay que hacer sobre esta cuestión es que la investigación del delito fiscal, como de cualquier otro delito, corresponde, según nuestro Ordenamiento Jurídico al Ministerio Fiscal, a los Jueces de Instrucción y a la Policía Judicial.

Como señala JIMÉNEZ VILLAREJO, en relación con la actuación de los Inspectores de Hacienda como peritos "[l]a trascendencia de la diligencia pericial la resume claramente la eminente penalista Delmas-Marty cuando define lo que llama la pluralidad de actores común a todos los Estados de la Unión Europea, "La policía constata la infracción y

---

Apelación ante la Audiencia Provincial, sin que contra ésta quepa el Recurso de Casación ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo. En el caso de que se aprecie la vulneración de algún derecho fundamental durante el proceso penal, podrá plantearse el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Se trata, por tanto, básicamente, de la vuelta al sistema anterior al vigente Código Penal, en el que la casación en esta materia estaba vedada con carácter general. Tras la reforma citada, el delito fiscal se vuelve a quedar sin posibilidades de casación. Vid. GÓMEZ COLOMER, J.L. "Una nueva limitación del acceso a la casación penal (Comentario de urgencia a la Ley 36/1998, de 10 de noviembre), La Ley, n.379, de 25 de febrero de 1999, págs. 2 y ss.

participa en la investigación; el Ministerio Fiscal ejercita la acción penal; el juez, ayudado de peritos, aprecia la culpabilidad y decide la pena".

El problema es que, en el delito fiscal, el primer papel destacado, que es el de la investigación, carece de actor identificado pues, desde luego, este papel no está atribuido a la Inspección de Hacienda. Quizá por ello, el número Nueve del artículo 103 de la Ley 31/1990, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, de creación de la AEAT, bajo la rúbrica "Colaboración Policial contra el Fraude Fiscal", estableció:

"Para colaborar con los servicios correspondientes de la Agencia en la investigación y persecución del fraude fiscal, se crea una Unidad especializada en dicha materia, que dependerá orgánicamente del Ministerio del Interior.

Las funciones de la Unidad se desempeñarán de acuerdo con las directrices de la Agencia y encuadradas en sus planes de trabajo, sin perjuicio de las competencias y caracteres propios de la policía judicial. En dicho desempeño, los funcionarios de la Unidad tendrán acceso a la información con trascendencia tributaria de los contribuyentes cuya investigación se les encomiende y a los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria referentes a los mismos, con las mismas obligaciones de secreto y sigilo previstas en el apartado cuatro, 8 para el personal de la Agencia".

Es decir, se prevé la creación, en el seno de la Agencia, de una unidad, de la Policía, que no de Hacienda, especializada en la investigación y persecución del fraude fiscal, lo que, al parecer, no se ha llegado a hacer<sup>595</sup>, quizá, porque la investigación del delito fiscal supone,

---

<sup>595</sup> No se sabe que pasó con esta previsión, pues no parece que exista la citada unidad, que no se especifica donde se ubicaría. Por otra parte, la creación de la misma seguramente se haría a través de las Relaciones de Puestos de Trabajo, por lo que, al ser éstas desconocidas, no se puede tener certeza de su inexistencia. En todo caso, este precepto no viene sino a demostrar que se considera que la Inspección Tributaria, como tal, es ajena al delito fiscal.

fundamentalmente, la determinación de una cuota tributaria, que se debió declarar a su debido tiempo y que al no haberse hecho así, dolosamente, se considera defraudada, siendo ésta la conducta punible. Se trata, por tanto, de una investigación tributaria, que necesita conocimiento especializado, por lo que es procedente plantearse quién la hace realmente, y en virtud de qué título, así como quién la podría hacer y cual debería ser el título.

Desde luego, no parece que, materialmente, esta investigación se pueda realizar y realice por los órganos a los que nuestro Ordenamiento Jurídico encomienda la investigación y persecución de delitos, por lo que debemos plantearnos el papel de la Inspección de Hacienda, cuya presencia, por otra parte, es cada vez más visible en el proceso penal por delito fiscal.

Efectivamente, y como señala RIBES RIBES, "la realidad pone de manifiesto que es la Administración tributaria y, en particular, los servicios de la Inspección quienes están llamados a desempeñar un papel fundamental en la persecución de estos delitos, máxime si se tiene en cuenta que, de una parte, su ámbito de actuación la sitúa en condiciones idóneas para llegar al conocimiento de situaciones y hechos reveladores de fraude y, de otra parte, siendo su función esencial la aplicación de las normas tributarias y la consiguiente represión de la evasión fiscal, no puede permanecer ajena ante las manifestaciones más graves de ésta, aun cuando su tratamiento jurídico exceda de la esfera puramente administrativa"<sup>596</sup>.

---

<sup>596</sup>Cfr. RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de*

No obstante, lo cierto es que todas las posibles competencias de la Inspección Tributaria en el delito fiscal son las contenidas en el artículo 103 de la Ley 31/1990, según la modificación introducida en el mismo por la Disposición Adicional Quincuagésimo Sexta de la ley 66/97 de 30 diciembre Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que adicionó al apartado Uno de dicho artículo un nuevo número, el 6, con la siguiente redacción:

“Especialmente, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos. A este fin la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá medios humanos y materiales especializados en el ejercicio de dicha función de auxilio”.

Por su parte, la Disposición Adicional Trigésimo Cuarta de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, redactó este precepto de la siguiente forma: “Especialmente, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye. A este fin, en el marco de los correspondientes convenios de colaboración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá medios humanos y materiales para el ejercicio de dicha

---

*defraudación tributaria*, ob. cit, pág. 53.

función de auxilio”.

La reforma es, cuando menos, curiosa, pues consiste estrictamente en mencionar que el auxilio se producirá dentro de las competencias de la AEAT, y en el marco de los correspondientes convenios de colaboración, así como en la supresión del carácter especializado de los medios a poner a disposición. Obsérvese, además, que en ambas disposiciones se habla de auxilio y colaboración en la investigación, pero nunca de competencias propias y que no se menciona el delito fiscal.

A nivel reglamentario, en relación con estas funciones, el artículo 15.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, disponía: “La Inspección de los Tributos desarrollará, en general, cualesquiera otras actuaciones contempladas en este Reglamento o exigidas por las leyes y, especialmente, las que requieran el auxilio y la colaboración funcional con los demás órganos de la Administración Pública en sus diversas esferas o con los Órganos de los Poderes Legislativo y Judicial, en los casos y términos previstos en las leyes”.

Por su parte, el artículo 66.4 del citado texto preveía igualmente: “La Inspección de los Tributos auxiliará a la Autoridad Judicial practicando cuantas diligencias esta le encomiende”.

En la actualidad no se cuenta con ningún precepto reglamentario equivalente a los reproducidos, de manera que estas actuaciones se habrían de encuadrar en el artículo 197 del RGGIT que, bajo la rúbrica “Otras actuaciones

inspectoras”, dispone en su número 2: “Cuando así les sea solicitado y sin perjuicio de las competencias propias de otros órganos de la Administración, los órganos de inspección informarán y asesorarán en materias de carácter económico, financiero, jurídico o técnico relacionadas con el ejercicio de sus funciones a los demás órganos de las Administraciones tributarias, a los órganos dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, así como a cualquier organismo que lo solicite”.

Las previsiones de la LGT que podrían tener alguna relación con esta materia son la letra k) del artículo 141, que le atribuye a la Inspección “las demás [funciones] que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes”, y el artículo 99, que, bajo la rúbrica “Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios”, en su número 7, relativo a la documentación de las mismas, dispone: [...]“Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las Leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos”.

Esto reconduce la posible actuación de la Administración Tributaria en relación con el delito fiscal al citado artículo 103 de la Ley 31/1990. Las primeras medidas organizativas tomadas en relación con el mismo apuntaban casi a una especialización funcional y a una casi

separación de estas unidades de la normal organización administrativa, pues, aunque integradas en la Agencia, actuaban independientes respecto de la común organización de ésta, frente a la que sus miembros tenían, en cuanto peritos judiciales, deber de secreto respecto de sus actuaciones para los Juzgados y Tribunales, los únicos de los que dependían en el ejercicio de sus funciones. Por otra parte, estas Unidades no tenían normales competencias inspectoras.

Efectivamente, en cumplimiento de la mencionada previsión legal, que entró en vigor el 1 de enero de 1998, por Resolución de 17 de febrero de 1998<sup>597</sup>, de la AEAT "por la que se modifica la estructura de determinados servicios y se atribuyen competencias a la inspección de los tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria", se crearon las Unidades Especiales de Auxilio Judicial<sup>598</sup>, pues el apartado Décimo de la citada Resolución añadió un nuevo número, el 4, al apartado Cinco de la Resolución de 24 de marzo de 1992, con el siguiente tenor:

"4. Dependiendo de las Dependencias Regionales de Inspección se encuentran las Unidades Especiales de Auxilio Judicial, con funciones propias de la inspección de los tributos y, en concreto, las establecidas en los artículos 13, 14<sup>599</sup> y 15.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento

---

<sup>597</sup> Por cierto, no incluida, en el momento de redactar estas páginas, en la página web de la AEAT, en la relación, por lo demás aparentemente completa, de Resoluciones relativas a la misma.

<sup>598</sup> De interés para entender la medida resultan las siguientes afirmaciones contenidas en el preámbulo de la Resolución: "Por otra parte, dado el notable incremento de la colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con los órganos jurisdiccionales, y en cumplimiento del apartado sexto del artículo 103.Uno de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en la redacción dada por la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se hace preciso articular la creación de las Unidades Especiales de Inspección para el auxilio de órganos jurisdiccionales creadas por aquel precepto".

<sup>599</sup> Estos preceptos hacían referencia, respectivamente, a las actuaciones de valoración y de informe y asesoramiento.



General de la Inspección de los Tributos.

Dichas Unidades Especiales asumen las funciones de colaboración con Juzgados, Tribunales y Ministerio Fiscal, ya sea a través de informes o dictámenes periciales, ya sea a través de otras tareas entre las que estarían incluidas las de auxilio jurisdiccional, reguladas en los artículos 15.2 y 66.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Las distintas Unidades Especiales de Auxilio Judicial tienen su sede en la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en que estén encuadradas y dependerán de su Dependencia Regional de Inspección.

Existirán Unidades Especiales que actuarán en el ámbito de distintas delegaciones especiales.

Cada unidad especial ejercerá sus funciones en todo el ámbito territorial que constituya la circunscripción de la Delegación Especial de que dependan, si bien, si actúan en el ámbito de las distintas Delegaciones Especiales, tendrán su sede en una de ellas, dependerán de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en que radique su sede, y ejercerán sus funciones en el ámbito territorial de todas las Delegaciones Especiales en que actúen.

Será necesaria la autorización del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, cuando desarrollen sus funciones fuera del ámbito territorial de su Delegación especial.

Las Unidades Especiales de Auxilio Judicial estarán compuestas por uno o varios miembros, ya sean Inspectores, Subinspectores o ambos conjuntamente".

Por Resolución de 20 de marzo de 2003, de la Presidencia de la AEAT, se dio nueva redacción a los números Cinco a Diez de la Resolución de 24 de Marzo de 1992, en los siguientes términos por lo que aquí interesa:

"Cinco. Dependencias Regionales de Inspección.

[..]4. Área de Inspección.[..]

4.3 Actuaciones Especializadas.

[...]4.3.3 Auxilio Judicial.

Corresponde en este ámbito el desarrollo de las acciones de colaboración con Juzgados, Tribunales y Ministerio Fiscal, ya sea a través de informes o dictámenes periciales, ya sea a través de otras tareas en las que estarían incluidas las de auxilio jurisdiccional reguladas en los artículos 15.2 y 66.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos."

Lo que, tras la modificación realizada por Resolución de 12 de diciembre de 2007, dispone la de 24 de marzo de 1992, en el subapartado 3.3 del número 4 del apartado Cuatro, bajo la rúbrica de "Actuaciones Especializadas", es:

"Corresponde en este ámbito el desarrollo de las funciones de colaboración y auxilio con Juzgados, Tribunales y el Ministerio Fiscal, incluidas las actuaciones de carácter pericial cuando así se acuerde".

Se puede observar el cambio radical de orientación producido, sin que se conozcan, pues no se han explicado, las razones. El efecto fundamental del cambio es que, a partir del mismo, estas funciones se asignan discrecionalmente por la Jefatura a miembros de Equipos y Unidades, normales o especializadas, según lo que aquella decida, pero integrados a todos los efectos en la normal organización y el normal funcionamiento de la Inspección.

Por otra parte, por Resolución de 8 de enero de 1996 de la EAT, se creó la Unidad de Apoyo a la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción, como resultado del Convenio de Colaboración de 27 de diciembre de 1995, entre el Ministerio de Economía y Hacienda y el de Justicia e Interior, así como la AEAT. En esta Resolución se declara que la estricta aplicación del sistema tributario "no agota las funciones que ha de desarrollar la Agencia, pues pesa sobre ella, como sobre cualquier otra Administración Pública, un deber de colaboración con los órganos y poderes constitucionales para el cumplimiento de las funciones de éstos.

Destaca en este campo el deber de colaboración con la Administración de Justicia, ya sea con los Juzgados y Tribunales, ya sea con el Ministerio Fiscal, deber que ha adquirido en los últimos tiempos una especial relevancia, ante la proliferación de nuevos tipos de delincuencia económica, para cuya investigación y esclarecimiento se hacen precisos conocimientos técnicos propios de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública".

Esta Unidad depende orgánica y funcionalmente del

Director General de la AEAT y le corresponde la emisión de los informes, la realización de las auditorias y la práctica de las actuaciones que le fuesen requeridas por el Fiscal Jefe de la indicada Fiscalía, o por el Fiscal General del Estado, de manera que los funcionarios de los Servicios de Inspección de Hacienda que la integran<sup>600</sup> son encargados de auxiliar al Fiscal Anticorrupción.

### **3.- La difícil caracterización de la actuación de los Inspectores de Hacienda en las causas por delito fiscal**

Este que podríamos denominar marco normativo de la colaboración de la Inspección Tributaria en la persecución del delito fiscal es, ciertamente, incompleto, de ahí que existan problemas de caracterización jurídica<sup>601</sup>, que conducen a que lo primero que se haya de afirmar en torno al papel de la Inspección de Hacienda en el proceso penal por delito fiscal es que éste está marcado por la confusión que, facilitada por la ausencia de regulación específica, se deriva también de que a menudo, de un modo precipitado, se atribuya a los Inspectores la función de peritos judiciales<sup>602</sup>, lo que, sin embargo es cuestionado por la doctrina que señala su falta de imparcialidad<sup>603</sup>, dada su

---

<sup>600</sup> Según las desconocidas RPTs y por libre designación.

<sup>601</sup> Vid. ESPEJO POYATO, I., "La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos", en VV.AA., *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 2009.

<sup>602</sup> Extraordinariamente favorable a esta posibilidad vid. JIMENEZ VILLAREJO, C., "La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de finanzas del Estado", *Jueces para la Democracia*, n. 31, 1998.

<sup>603</sup> En este sentido, señala BARRACHINA JUAN, que se ha planteado la cuestión, quizá todavía no debidamente resuelta, de su posible

vinculación laboral con la Hacienda Pública.

Por otra parte, como señala PEREZ ROYO, en materia de delito fiscal la doctrina se ha ocupado fundamentalmente de los aspectos sustantivos que suscita la definición del tipo penal, sobre los que hay doctrina y jurisprudencia copiosas, de manera que puede afirmarse un cierto consenso en la mayoría de las cuestiones planteadas, pero no sucede lo mismo en el ámbito de los problemas de naturaleza procesal o procedimental, en el que podríamos identificar una serie de cuestiones que se suscitan en la práctica diaria que, sin embargo, han merecido escasa atención por la doctrina, como sucede, por ejemplo, con los diversos problemas relativos a la posición de los órganos de la Administración Tributaria en el proceso penal<sup>604</sup>.

En el mismo sentido señala LAUNA ORIOL, que "una de las cuestiones más debatidas en el marco de los delitos contra la Hacienda Pública a la vista de las frecuentes alegaciones de las defensas y de los incidentes de recusación planteados, se refiere a la valoración que se otorga a las actuaciones de los Inspectores de Hacienda en los procesos penales y a la clasificación que como medio probatorio -testigos o peritos- se les otorga, con las repercusiones que ello lleva consigo"<sup>605</sup>.

---

vulneración del principio de imparcialidad y objetividad. Si bien, cuando se trata de funcionarios de la Inspección de Hacienda ha sido reiteradamente resuelta por el Tribunal Supremo a favor de su imparcialidad. Cfr. BARRACHINA JUAN, E., "Algunas consideraciones sobre el delito fiscal (caso Telecinco)", Gaceta Fiscal, junio de 2007, págs. 41-42.

<sup>604</sup> Vid. PÉREZ ROYO, F., "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", ob. cit., págs. 575 y 576.

<sup>605</sup> Cfr. LAUNA ORIOL, C., "Jurisprudencia del delito fiscal. Aplicación de instituciones tributarias en la determinación de la cuota

Por su parte, HERNÁNDEZ MARTÍN plantea la duda de si la Inspección de Hacienda actúa como parte acusadora, como testigo, o si vendría avalada por la equiparación del expediente al atestado policial y señala que en realidad esta actúa como promotora de la actuación judicial y como auxiliar del Juez, no exactamente como parte acusadora<sup>606</sup>.

Como a pesar de la falta de previsión legal, lo cierto es que los Inspectores de Hacienda juegan un papel relevante en el proceso penal por delito fiscal, se hace preciso calificar este papel, sobre el que existe una gran confusión, que alcanza a su régimen jurídico y, consecuentemente, a la relevancia del mismo desde el punto de vista de la prueba, dado que no existe ni en nuestro Derecho tributario, ni en nuestro Derecho procesal, ni penal, ninguna disposición que les atribuya un papel relevante concreto, con un concreto significado jurídico, en relación con la persecución de este delito.

Paradigmáticas en relación con la confusión que envuelve este problema son las siguientes líneas de la Sentencia de la Sección Primera de la Sala Penal de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2007, ponente, DE LA FUENTE GONZÁLEZ, en el caso Telecinco<sup>607</sup>, contenidas en su Fundamento Jurídico Primero, G):

“Los Letrados defensores intervinientes en el proceso han cuestionado el carácter, naturaleza, consideración o tratamiento,

---

penalmente típica”, ponencia presentada en el curso: Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 4-6 mayo, 2005, pág. 13.

<sup>606</sup> Vid. HERNANDEZ MARTIN, V., “Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública”, ob. cit., pág. 100.

<sup>607</sup> Procedimiento abreviado núm. 15/2005, que había sido instruido por el Juzgado Central de Instrucción nº 5, a raíz de la querrela de la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos.

que dentro del arsenal probatorio ha de reconocerse a los funcionarios que bajo la denominación de «peritos» han intervenido tanto en el Sumario, como en el Plenario a propuesta del Ministerio Fiscal.

Sin obviar los criterios que el TS ha mantenido sobre la admisión de los Inspectores de Hacienda, como peritos en el proceso penal por delito fiscal, en Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo de 15/7/2002 (RJ 2002, 8709) reitera criterio de otras anteriores que lo considera procedente por no existir tacha alguna de recusación ni de imparcialidad, y la Sentencia 21/02/2003 (RJ 2003, 2136) no admite este medio pericial en los delitos contra la Hacienda Pública, la de 14/11/2005 (RJ 2006, 2589) lo considera medio de prueba hábil para enervar la presunción de inocencia, sin embargo la más reciente de 20 de enero de 2006 (RJ 2006, 604) destaca que la Sala ya ha señalado que los funcionarios de la Agencia Tributaria no pueden ser considerados peritos y sus declaraciones, en todo caso, sólo pueden ser tenidas en cuenta a los efectos de ratificar y ampliar, si corresponde, los hechos constatados en las Actas de la Inspección[...].

Una de las cuestiones que se plantea esta sentencia es la del carácter de la “pericia practicada en la fase de Diligencias Previas”, que la defensa había solicitado que se declarase pericia de parte, al imputarles parcialidad objetiva, pues se había designado peritos “a los funcionarios del Servicio de Inspección de Hacienda, que intervinieron como actuarios en la tramitación de los expedientes administrativos seguidos contra los procesados”, así como a otros designados a instancia del Ministerio Fiscal.

En el ya citado Fundamento de Derecho Primero G) de su sentencia, la Audiencia Nacional señaló, en cuanto a los primeros, que estos no pueden ser calificados como peritos, “porque «ex lege» realizan una función de auxilio en la investigación del presunto hecho delictivo, sobre el que resultan contaminados al formar criterio determinante de la incriminación del investigado, máxime si hacen valoraciones jurídicas”, pues “el perito como medio de prueba en el orden penal presupone que ha de ser ajeno a la aportación del hecho denunciado, ya que la condición de perito y de

denunciante no puede concurrir en la misma persona" por lo que, en su caso, podrían ser calificados de testigos.

En cuanto a los segundos, afirmó la Audiencia Nacional que al "ser componentes de un órgano o Servicio de Auxilio del Ministerio Fiscal[...] no pueden tener la consideración de perito ya que su imparcialidad objetiva queda totalmente contaminada".

Por otra parte, en el Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia, en relación con el papel de la Inspección, la Audiencia Nacional citó el art. 15 del Reglamento de Inspección entonces vigente que "impone a la Inspección de los Tributos cualquiera otras actuaciones de auxilio y colaboración funcional con los órganos de los poderes legislativos y judicial en los casos y términos previstos en las Leyes".

En base a las consideraciones anteriores, se pueden anticipar las siguientes ideas clarificadoras:

1.- Los Inspectores de Hacienda pueden estar integrados en órganos de auxilio a la Fiscalía, en cuyo caso son parte acusadora, pues quedan insertos en la línea de la acusación del Ministerio Público, con interés en que la misma prospere. Es decir, pueden ser denunciantes, pero no pueden ser peritos, por la imparcialidad con que debe intervenir el que es ajeno al proceso penal, tendente a descubrir la verdad real.

2.- Pueden, además, ser peritos de la parte acusadora y peritos judiciales, dependiendo de quien los nombre. Ahora bien, el perito como medio de prueba en el orden penal presupone que ha de ser ajeno a la aportación del hecho

denunciado, de manera que la condición de perito y de denunciante no puede concurrir en la misma persona. No compete a los peritos hacer valoraciones jurídicas.

3.- La Inspección de Hacienda también puede desempeñar funciones de Auxilio Judicial, sobre las que no se aporta excesiva claridad en la sentencia, pero que parece que podrían ser, por un lado, las estrictamente periciales por nombramiento judicial y, por otro, tanto las normales en el ejercicio de sus funciones, como cualquier otra que el juez le encomiende y que podría estar cercana a la de policía judicial, al ser consecuencia de la atribución judicial directa en la investigación de un delito.

4.- Los funcionarios que han participado en las actuaciones administrativas pueden ser testigos en el correspondiente proceso penal por delito fiscal. Efectivamente, se suele atribuir el carácter de testigo a los Inspectores que realizaron las actuaciones que desembocaron en un supuesto delito fiscal, mientras que se les atribuye la condición de peritos a los que son designados por el Juzgado<sup>608</sup>.

En conclusión, dejando al margen la actuación de los funcionarios colaboradores de la Fiscalía, la actuación de la Inspección en el proceso penal se ha encuadrado en diversas figuras, fundamentalmente como perito, testigo, e, incluso, perito -testigo. También se hace a menudo mención a

---

<sup>608</sup> En este sentido resulta de interés la enumeración de sentencias que realiza LAUNA ORIOL, con las correspondientes calificaciones de los Inspectores de Hacienda, como peritos o como testigos. Cfr LAUNA ORIOL, C., "Jurisprudencia del delito fiscal. Aplicación de instituciones tributarias en la determinación de la cuota penalmente típica", ob. cit., págs. 15-16.



sus funciones de auxilio judicial.

Respecto de todas estas posibilidades es imprescindible tener presentes los elementos mas destacables del respectivo régimen jurídico, a fin de conseguir claridad sobre esta cuestión, pues como señala LAUNA ORIOL<sup>609</sup>, "la calificación procesal de su actuación ha sido muy dispar por los distintos órganos judiciales e incluso las peticiones probatorias de los fiscales han sido variables".

A estos efectos, se debe comenzar señalando que, cualquiera que sea la consideración que se realice de las funciones de la Inspección en el proceso penal y, cualquiera que sea el régimen jurídico que consecuentemente se les asigne, las mismas son encuadrables dentro del concepto de auxilio judicial. En este sentido, se han de recordar las manifestaciones de JIMENEZ VILLAREJO de que en el debate en torno a la naturaleza de los peritos en el proceso penal, "sobre si son auxiliares del juez o medios de prueba, compartimos plenamente la tesis del profesor Guasp: "El perito podrá ser, por tanto, estructuralmente, un auxiliar del juez pero, funcionalmente, no cabe negarle la significación de medio de prueba"<sup>610</sup>.

Las funciones de auxilio judicial, previstas con carácter específico para la Agencia Tributaria en el artículo 103 Uno 6 de la Ley 31/1990, estaban previstas, con carácter general, en el artículo 469 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 julio, del Poder Judicial, en redacción

---

<sup>609</sup> Ibidem.

<sup>610</sup> Cfr. JIMENEZ VILLAREJO, C., "La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de finanzas del Estado", ob. cit., pág. 66.

vigente hasta la reforma de la misma por Ley Orgánica 19/2003, de 23 diciembre, según el cual:

"1. Sin perjuicio de lo demás dispuesto en el presente Título los Jueces y Tribunales podrán recabar el auxilio, colaboración o asesoramiento de cualesquiera funcionarios u órganos técnicos de la Administración Pública, que vendrán obligados a prestárselos.

2. Asimismo podrá disponerse, a solicitud del Consejo General del Poder Judicial, la adscripción, a determinados órganos jurisdiccionales, de funcionarios pertenecientes a Cuerpos Técnicos o Facultativos de la Administración, para desempeño permanente de las facultades señaladas en el apartado anterior, los cuales quedarán en la situación que determine su legislación específica".

Tras la citada reforma, estas funciones han quedado previstas, fundamentalmente, en el artículo 17 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 julio, del Poder Judicial, que, bajo la rúbrica "Colaboración con Jueces y Magistrados", dispone:

"1. Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la ley establezca, la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las excepciones que establezcan la Constitución y las leyes, y sin perjuicio del resarcimiento de los gastos y del abono de las remuneraciones debidas que procedan conforme a la ley.

2. Las Administraciones Públicas, las Autoridades y funcionarios, las Corporaciones y todas las entidades públicas y privadas, y los particulares, respetarán y, en su caso, cumplirán las sentencias y las demás resoluciones judiciales que hayan ganado firmeza o sean ejecutables de acuerdo con las leyes".

Dentro del amplio concepto de auxilio jurisdiccional puede distinguirse la actuación pericial de inspectores individualizados de la de la Agencia Tributaria, en cuanto organización encargada de la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero, cuando el Juez solicita u ordena a la misma la práctica de ciertas actuaciones, dentro del ámbito de sus competencias, como, por ejemplo, una actuación de inspección. En este tipo de casos, lo que

se requiere por parte del Juez es la colaboración del organismo público como tal, y por tanto, se deja en las manos de éste la concreción de la manera en que debe llevarse a cabo la colaboración requerida y, en su caso, el nombramiento del perito.

Por último, qué duda cabe de que la Inspección es un órgano de la Administración Tributaria cuya función normal es la realización de tareas de comprobación e investigación de la situación tributaria de los ciudadanos, sin especial encargo judicial, que quizá pudieran ser relevantes desde la perspectiva del delito fiscal.

#### **4.- La prueba pericial y los Inspectores de Hacienda**

Dado que la expresión perito es la más utilizada en relación con el papel de los Inspectores de Hacienda en el proceso penal, la primera observación que se ha de hacer es que, cuando se denomina "peritos" a los mismos, se está hablando de cosas diferentes, que aluden, en realidad, a actuaciones con distinto significado y régimen jurídico.

Los funcionarios llamados por el Juez a actuar como peritos judiciales se encuentran a menudo con que lo que en realidad requiere el Juez no es un peritaje, sino que se realice una auténtica investigación, la investigación del sumario, lo que sucede, cuando tras ser llamados como peritos, estos funcionarios consideran insuficientes los datos obrantes en las actuaciones y solicitan del Juez instructor, o este les solicita a ellos, la realización de concretas actuaciones, que no son inspectoras, pues no están incardinadas en un procedimiento de este tipo, sino

que los "peritos" actúan en la fase de instrucción penal, como comisionados del Juez, y a su órdenes.

Igualmente es posible, y esto parece realizarse en los últimos años, lo que en el argot se denomina "judicialización" en casos en que órganos de Inspección, normalmente encuadrados en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, o actuando bajo su dirección, al margen de un concreto procedimiento inspector realizan ciertas investigaciones que, llegado un punto, requieren una mayor intromisión en la esfera individual del investigado, por ejemplo registros domiciliarios o intervenciones telefónicas, en cuyo caso las actuaciones se trasladan al Juez, o al Fiscal, "se judicializan", para poder continuar la investigación.

Dado que esta práctica es relativamente reciente no se conocen todavía sus resultados. En todo caso, estas funciones se tendrían que enmarcar en el contexto del auxilio judicial pues, desde una perspectiva estrictamente jurídica, al carecer la Inspección de toda competencia investigadora en el marco de un proceso penal, el órgano responsable y competente para las citadas actuaciones sería el Juez Instructor o el Ministerio Fiscal que se valdrían del auxilio de los correspondientes inspectores.

En definitiva, en base al auxilio jurisdiccional y, a menudo, con la denominación de peritos, es posible que los Inspectores de Hacienda actúen de modo similar a la Policía Judicial ejerciendo, no las potestades normales de la Administración Tributaria, al margen de la cual se desenvuelve su actuación en estos casos, sino las recibidas

del órgano jurisdiccional por cuyo mandato actúa.

Centrándonos, en primer lugar, en la actuación pericial<sup>611</sup>, se ha de recordar que esta responde a que, "con frecuencia en el proceso son necesarios otros conocimientos que ya no están al alcance de cualquier persona, cuya posesión requiere una formación especializada y a veces muy cualificada, y que pueden conducir frecuentemente a conclusiones discutibles u opinables"<sup>612</sup>.

---

<sup>611</sup> Vid. GIMENO SENDRA, V./MORENO CATENA, V./CORTES DOMÍNGUEZ, V. *Derecho Procesal. Proceso Penal*, ed. Tirant lo Blanch, 1993, págs. 301 y ss.

<sup>612</sup> Cfr. VAZQUEZ SOTELLO, J.L. "Presunción de inocencia" del imputado e "íntima convicción" del Tribunal, ed. Bosch, Barcelona, 1984, pág. 472. Los informes periciales en el orden penal cuentan con una doble regulación en la LECrim, por un lado, en el Libro II, "Del sumario" Título V, "de la comprobación del delito y averiguación del delincuente", Capítulo VII, "Del informe pericial", artículos 456 a 485, y, por otro, en el Libro III "Del juicio oral", Título III, "De la celebración del juicio oral", Capítulo III, "Del modo de practicar las pruebas durante el juicio oral", Sección III, "Del informe pericial", artículos 723 a 725. Basta la lectura de estas denominaciones para concluir que se trata de la regulación de la actuación del perito en la fase de investigación del delito, o en el juicio oral. Entre el informe pericial de la fase de investigación y el que se desarrolla en el juicio oral, son proclamables sensibles diferencias, en cuanto diferente es la iniciativa en su adopción y en la fijación de su objeto (el juez en la fase de investigación, las partes en el juicio oral), y distinta su finalidad, preparar el juicio de acusación y averiguar las circunstancias que puedan influir en la calificación y en la culpabilidad del delincuente, (art. 299 LECrim) o servir de prueba apreciable en conciencia por el órgano decisorio, (art. 741 LECrim). Vid. MARCHENA GÓMEZ, M., "De peritos, cuasiperitos y pseudoperitos", *Revista del Poder Judicial* n° 39. Septiembre 1995. Esta regulación es considerada muy deficiente, habiéndose señalado que es ciertamente desusada y que no responde en absoluto ni a la realidad ni a las nuevas técnicas de análisis. Cfr. ARAGONESES MARTINEZ, S., en VV.AA. *Derecho Procesal Penal*, ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1994, pág. 355. También se ha señalado que el informe de peritos, verdadera diligencia auxiliar de prueba, colma seguramente la medida de la pobreza de regulación que caracteriza a la LECrim cuando se ocupa del derecho probatorio. Cfr. PRIETO-CASTRO/GUTIERREZ DE CABIEDES, *Derecho Procesal Penal*, ed. Tecnos, Madrid, 1976, pág. 250. También se alude a la prueba pericial en la Ley 1/2000, de 7 enero, de Enjuiciamiento Civil, en su Libro II "De los procesos declarativos", Título I, "De las disposiciones comunes a los procesos declarativos" Capítulo VI, "De los medios de prueba y las presunciones", Sección 5ª, "Del dictamen de peritos", debiéndose considerar el artículo 340, "Condiciones de los peritos", según el cual:

"1. Los peritos deberán poseer el título oficial que corresponda a la materia objeto del dictamen y a la naturaleza de éste. Si se tratare de materias que no estén comprendidas en títulos profesionales

En relación con la regulación de esta figura, MARCHENA GÓMEZ ha señalado que, siendo "tan casuística en algunos de sus aspectos, resulta insuficiente en otros". Recuerda este autor que "la previsión normativa acerca de esa labor, en principio calificable como de auxilio a los órganos jurisdiccionales", es objeto de regulación en algunos textos reglamentarios, entre los que cita, por ejemplo, el artículo 15.2 del ya derogado Reglamento General de la Inspección de los Tributos<sup>613</sup>.

En todo caso se ha de tener presente la afirmación de GARCIA DE PAREDES, "si la labor del juicio tiene dos frentes fundamentales: la determinación de los hechos, y la aplicación del derecho a esos hechos, la función pericial como fuente probatoria habría que situarla en la primera dimensión" <sup>614</sup>. Es decir, el perito ha de cumplir una función probatoria en orden a la determinación de los hechos y no en orden a la apreciación del Derecho, dado el principio *iura novit curia*. Por ello, el artículo 456 de la LECrim, dispone: "El Juez acordará el informe pericial cuando, para conocer o apreciar algún hecho o circunstancia importante en

---

oficiales, habrán de ser nombrados entre personas entendidas en aquellas materias

2. Podrá asimismo solicitarse dictamen de Academias e instituciones culturales y científicas que se ocupen del estudio de las materias correspondientes al objeto de la pericia. También podrán emitir dictamen sobre cuestiones específicas las personas jurídicas legalmente habilitadas para ello.

3. En los casos del apartado anterior, la institución a la que se encargue el dictamen expresará a la mayor brevedad qué persona o personas se encargarán directamente de prepararlo, a las que se exigirá el juramento o promesa previsto en el apartado segundo del artículo 335".

<sup>613</sup> Cfr. MARCHENA GÓMEZ, M., "De peritos, cuasiperitos y pseudoperitos", Revista del Poder Judicial nº 39. Septiembre 1995.

<sup>614</sup> Cfr. GARCIA DE PAREDES, A., "Práctica y valoración de la prueba pericial penal en la fase del juicio oral", Recopilación de ponencias y comunicaciones, planes provinciales y territoriales de formación, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1992, pág. 1185.

el sumario, fuesen necesarios o convenientes conocimientos científicos o artísticos”<sup>615</sup>.

No procede realizar en estas páginas un análisis exhaustivo de la prueba pericial en general, por lo que nos limitaremos a destacar que la actuación de los Inspectores en el proceso penal como peritos se puede caracterizar en base a los siguientes criterios:

1) Como peritos judiciales son designados por el juez y no pueden negarse a desarrollar las funciones que este les encomiende, pues según el art. 462 LECrim “nadie podrá negarse a acudir al llamamiento del Juez para desempeñar un servicio pericial, si no estuviese legítimamente impedido”, siendo recusables por los motivos establecidos en el artículo 468 de la misma.

2) Sólo pueden rendir su informe en base a los documentos o datos que existan en autos, de manera que si desean acceder a información accesoria de que dispone la Agencia Tributaria u otros organismos, es preciso que el juez recabe dicha información, pues en cuanto peritos no

---

<sup>615</sup> Los artículos 471 a 473 prevén la posibilidad de nombrar peritos de parte, tanto de la acusadora como de la defensa, según el artículo 474 “antes de darse principio al acto pericial, todos los peritos, así los nombrados por el Juez como los que lo hubieren sido por las partes, prestarán juramento, conforme al artículo 434, de proceder bien y fielmente en sus operaciones y de no proponerse otro fin más que el de descubrir y declarar la verdad” y según el artículo 475 “el Juez manifestará clara y determinadamente a los peritos el objeto de su informe”.

En consecuencia, además de los peritos nombrados *motu proprio* por el Juez, puede haber peritos de parte, de la acusadora o de la defensa. Como hemos visto, se ha pretendido presentar como peritos de la parte acusadora a los miembros de las Unidades de Auxilio a la Fiscalía, sobre lo cual se ha de coincidir con la Audiencia Nacional en que no se trata de peritos, sino, directamente, de parte acusadora.

Dentro de las limitaciones que el principio de libre apreciación conjunta de la prueba por el juzgador de instancia impone a cualquier afirmación sobre jerarquías probatorias, parece que los peritos judiciales ofrecen un plus de objetividad sobre los peritos de parte, si bien su pertenencia a la AEAT los hace, también, cuestionables.

gozan, en principio, de las prerrogativas propias de su trabajo habitual como Inspectores de Hacienda, además de que se han de circunscribir a lo obrante en autos.

3) Como consecuencia del deber de secreto que se impone a los peritos en su actuación no deben comunicar a la Agencia Tributaria la información obtenida en su actuación como tales, ni emplear la misma en su función ordinaria como Inspectores de Hacienda sin la expresa autorización del órgano judicial.

4) Como consecuencia de la imparcialidad que les es exigible se requiere habitualmente por la Jurisprudencia que no hayan participado previamente en el asunto, pues en este caso su papel sería más bien el de denunciadores o el de testigos, pero no el de peritos.

5) Según el artículo 724 de la LECrim "los peritos que no hayan sido recusados serán examinados juntos cuando deban declarar sobre unos mismos hechos y contestarán a las preguntas y repreguntas que las partes les dirijan", lo que es consecuencia del componente valorativo propio de la función pericial, que explica la importancia de contrastar los resultados de la misma, pues, como señala MARCHENA GÓMEZ, "la pericia, más que una prueba, representaría el medio para la valoración de un elemento de prueba, integrándose por el Juicio de un técnico que fundamenta su dictamen en la observación de los instrumentos, personas o cosas relativos a un determinado delito"<sup>616</sup>.

Por último se ha de mencionar una cuestión de

---

<sup>616</sup> Cfr. MARCHENA GÓMEZ, M. "De peritos, cuasiperitos y pseudoperitos", ob. cit.



relevancia para entender algunos aspectos de esta prueba en los casos de delito fiscal, en los que las actuaciones periciales se realizan sobre elementos que funcionan como si fueran destruibles pues, aunque no lo sean *stricto sensu*, los análisis y utilización, no exentos de matices valorativos, sobre metros cúbicos de documentación, cuyo análisis requiere, en ocasiones, años de trabajo, no son, razonablemente, reproducibles en el juicio oral<sup>617</sup>.

Esto plantea la cuestión de la prueba preconstituida o anticipada sobre la que la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1993, de 1 de marzo, declara la validez probatoria "respecto de aquellos actos de la investigación sumarial de los que se prevea su imposible reproducción en el juicio oral, en tanto que se garantice también el derecho de defensa y la posibilidad de contradicción" (FJ 2). Sobre la aceptación, condicionada, de este tipo de prueba son paradigmáticas las siguientes consideraciones del Tribunal Constitucional, contenidas en su sentencia 32/1995, de 6 de febrero, ponente GARCÍA-MON Y GONZÁLEZ REGUERAL:

"Conforme a la reiterada doctrina de este Tribunal, la presunción de inocencia consagrada en el artículo 24.2 de la Constitución se asienta sobre dos ideas esenciales: en primer lugar, el principio de libre valoración de la prueba en el proceso penal, que corresponde efectuar a los jueces y Tribunales por imperativo del artículo 117.3 de la Constitución, y, en segundo lugar, que la Sentencia condenatoria ha de fundamentarse en auténticos actos de prueba [...].

Es asimismo doctrina consolidada de este Tribunal desde su STC 31/1981 que únicamente pueden considerarse auténticas pruebas que vinculen a los órganos de la justicia penal en el momento de dictar Sentencia las practicadas en el juicio

---

<sup>617</sup> Vid. ARAGONESES MARTÍNEZ, S., en VV.AA., *Derecho Procesal Penal*, ed. Universitaria Ramón Areces, séptima ed., Madrid, 2004, pág. 357.

oral, tal y como establece el artículo 741 LECR, pues el procedimiento probatorio ha de tener lugar necesariamente en el debate contradictorio que, en forma oral, se desarrolla ante el mismo juez o Tribunal que ha de dictar Sentencia. Por el contrario, las diligencias sumariales son actos de investigación encaminados a la averiguación del delito e identificación del delincuente (art 299 LECR), que no constituyen en sí mismas pruebas de cargo, pues su finalidad específica no es la fijación definitiva de los hechos para que éstos trasciendan a la resolución judicial, sino la de preparar el juicio oral [...]. Sólo cuando las diligencias o actuaciones sumariales son de imposible o muy difícil reproducción en el juicio oral, es posible traerlas al mismo como prueba anticipada o preconstituida [... que] poseerá[n] virtualidad para destruir la presunción de inocencia siempre y cuando se hayan practicado con observancia de las garantías establecidas en la Constitución y en el ordenamiento procesal y hayan sido incorporadas al juicio oral mediante su lectura, de tal manera que se permita a la defensa del acusado someterlas a contradicción, no bastando con la utilización de simples fórmulas de estilo como «dar por reproducidas» (SSTC 62/1985, 22/1988, 25/1988, 137/1988, 201/1989, 217/1989, 51/1990, 10/1992, 323/1993, entre otras muchas)” (FJ 4).

En base a estas consideraciones, señala MARCHENA GÓMEZ que no existe causa que justifique, fuera de los casos excepcionales de prueba preconstituida o prueba anticipada, la sustracción de la prueba pericial a los principios de inmediación y contradicción que han de filtrar la práctica y la apreciación probatoria, pues prueba anticipada no es, desde luego, aquella que por razones convencionales o de estrategia procesal se anticipa cronológicamente a las sesiones del juicio oral, de manera que sólo la objetiva imposibilidad de su realización en el juicio oral y el sometimiento de su práctica a las exigencias de contradicción y defensa, autorizan tal calificativo.

Lo propio puede decirse de la prueba preconstituida, cuya validez deriva de su propia condición de actos, por ejemplo, reconocimiento judicial o diligencias sobre el cuerpo del delito, de imposible reproducción en el juicio

oral. En todo caso, el carácter anticipado y/o preconstituido<sup>618</sup> de la prueba pericial no puede ser obstáculo para que el informe pericial sea sometido a contradicción en el plenario<sup>619</sup>.

Esto es lo que normalmente sucederá en el caso de las pericias en el delito fiscal que, dada su complejidad material, no son propiamente reproducibles en el acto de juicio oral, sin perjuicio de la sujeción de las mismas a los principios de oralidad y contradicción<sup>620</sup>. Este es un elemento importante, pues de algún modo reconduce el posible papel probatorio de los Inspectores de Hacienda a la discusión sobre el valor de los documentos que extienda la Inspección en el curso de sus actuaciones y a la doctrina constitucional derivada de la Sentencia 76/1990 del Tribunal Constitucional, de 26 de abril.

En todo caso, el papel de Inspectores de Hacienda como peritos judiciales en las causas por delito fiscal no está exento de polémica, pudiendo diferenciarse dos líneas jurisprudenciales que se podría calificar de contrapuestas, una tendente a su aceptación casi incondicionada y otra extremadamente crítica.

---

<sup>618</sup> La irreproducibilidad constituye el requisito objetivo de la prueba preconstituida, mientras que la irrepitibilidad y la previsibilidad explicarían la existencia de la prueba anticipada. Vid. ASENSIO MELLADO, J.M., *Prueba prohibida y prueba Preconstituida*, ed. Trivium, 1989, págs. 159 y 172.

<sup>619</sup> Vid. MARCHENA GÓMEZ, M., "De peritos, cuasiperitos y pseudoperitos", ob. cit. En el mismo sentido, PEDRAZ PENALVA, E., «Valoración de los informes periciales. Reflexiones críticas sobre la jurisprudencia del TS y TC», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, números 125 y 126, 1993.

<sup>620</sup> Pues, como ha señalado RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, en el ámbito tributario, la prueba por antonomasia es prueba preconstituida. Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La Prueba en Derecho Tributario*, Thomson/Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 21.

#### **4.1.- Los Inspectores de Hacienda como peritos y la prejudicialidad administrativa de facto**

Como señala LAUNA ORIOL "la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de una forma prácticamente unánime ha otorgado el carácter de prueba pericial al informe y ratificación de los Inspectores de Hacienda, manteniendo la calificación procesal otorgada por las sentencias de instancia", de manera que las recusaciones presentadas contra éstos "no han prosperado, puesto que la condición de funcionario público sometido a los principios de legalidad e imparcialidad han neutralizado toda consideración de interés directo o indirecto distintos del mero celo profesional"<sup>621</sup>.

La línea jurisprudencial mayoritaria se caracteriza por una aceptación que, no del todo conscientemente, es, sin embargo, relativamente incondicionada, pues, de facto, es muy difícil evitar la prejudicialidad administrativa que caracteriza esencialmente los tipos en blanco, de manera que es frecuente en el proceso penal que se manejen por el juzgador esquemas propios de esta prejudicialidad<sup>622</sup>.

Varias son las razones que confluyen en este fenómeno destacado y criticado duramente por la doctrina. Una primera es lógica, en el más estricto sentido de la palabra, y es que la cuota tributaria es un *prius* respecto del tipo penal en blanco que, a juicio de RODRÍGUEZ RAMOS puede presentar graves problemas de naturaleza procesal, en relación con el

---

<sup>621</sup> Cfr. LAUNA ORIOL, C., "Jurisprudencia del delito fiscal. Aplicación de instituciones tributarias en la determinación de la cuota penalmente típica", ob. cit., págs. 19 y 24.

<sup>622</sup> Vid., en este sentido RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, Colex, Madrid, 2001.

planteamiento de cuestiones prejudiciales devolutivas, "como consecuencia de la invasión por la norma penal de sectores claramente enclavados como ámbito propio en sectores no penales del ordenamiento jurídico [...por lo que] la culpabilidad o inocencia de los acusados va a depender siempre de cómo se resuelvan las cuestiones civiles o administrativas básicas, pues el Derecho penal no es más que una norma yuxtapuesta". Si, por el contrario, el Juez de lo penal resuelve la cuestión, el riesgo es su falta de conocimientos especializados en la materia de que se trate"<sup>623</sup>.

Junto a ésta, existen razones de carácter práctico, como puede ser el que, como no podía ser de otro modo, ningún precepto de nuestro Ordenamiento Jurídico atribuye a la Jurisdicción Penal la fijación de la cuota tributaria, sin perjuicio de que esta constituya una cuestión prejudicial no devolutiva, y la escasa familiaridad de dicha Jurisdicción con los procedimientos de la Administración Tributaria y con el Derecho tributario.

La escasa familiaridad de los Jueces de lo Penal es un problema que ha preocupado a TIPKE que ha señalado que "de los Jueces Penales Tributarios se debe esperar en un Estado de Derecho, que no se conformen con "la Ley es la Ley" de los investigadores tributarios". Bajo el significativo título "¿Qué se puede, que se debe saber sobre el Derecho tributario?", este autor ha destacado que "el Juez Penal

---

<sup>623</sup> Cfr. RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, Colex, Madrid, 2001, pág. 5. Del mismo autor, vid. "¿Hacia un Derecho penal privado y secundario? (Las nuevas cuestiones prejudiciales suspensivas)", AJA, n. 251, de 20 de junio de 1996.

Tributario debe interpretar por sí mismo los correspondientes preceptos del Derecho tributario", así como que "debería estar permitido preguntarse por los conocimientos de Derecho tributario de los Jueces Penales Tributarios" <sup>624</sup>.

A juicio de este autor cuando los jueces no conocen la materia no es precisamente un estado ideal, pues "no hay nada que pueda limitar más a un juez que la incompetencia que lo hace dependiente de la Administración Tributaria o de la defensa, y que puede conducir a especial comprensión y suavidad exagerada (si no lo se ni yo) pero que también puede conducir a compensatoria e incomprensible dureza. También, en su opinión, deberían los Jueces Penales Tributarios estar familiarizados con las realidades de la Administración Tributaria y de la asesoría fiscal <sup>625</sup>.

Como señala VAZQUEZ SOTELO, si el propio Juez parte de la base de que necesita que le suministren conocimientos especializados que él no posee, surge inevitablemente la pregunta de cómo podrá luego desvincularse "libremente" de los mismos <sup>626</sup>.

---

<sup>624</sup> TIPKE, K. "Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrecht vom Steuerrecht", (sobre la dependencia del Derecho Penal Tributario respecto del Derecho Tributario" págs.. 555 y ss.

<sup>625</sup> Ibidem, 567-568.

<sup>626</sup> Cfr. VAZQUEZ SOTELO, J.L. "Presunción de inocencia" del imputado e "íntima convicción" del Tribunal, ob.cit., pág. 473. Por ello son infrecuentes pronunciamientos como el arriba analizado de la Audiencia Nacional, en cuanto Tribunal de instancia, en el caso Telecinco. Pronunciamiento que quizá sea debido no sólo al sólido fundamento jurídico que subyace en su fondo, sino a las peculiaridades de la pericia en el caso en cuestión, en las que se abunda en las páginas de la sentencia, digna de reposada lectura. BARRACHINA JUAN, señala sobre esta sentencia que "en definitiva, no se prueban las acusaciones y esto es lo importante y al mismo tiempo gravísimo". A su juicio éste es un supuesto de responsabilidad patrimonial del Estado, objeto de la debida indemnización, BARRACHINA JUAN, E., "Algunas consideraciones sobre el delito fiscal (caso Telecinco)", ob. cit., pág. 46.

Por último, no juega un escaso papel la extraordinaria dificultad material de las tareas de comprobación tributaria que hace que, en realidad, el único que esté en condiciones de analizar exhaustivamente la cantidad ingente de información, a menudo muy desordenada, que hay que manejar, sea el Inspector de Hacienda, como tal, o en su función de Perito Judicial.

Como consecuencia de lo anterior, no es infrecuente que los Jueces que se encuentran en los expedientes de delito fiscal con documentación de la Inspección en la que se calcula la cuota tributaria la tomen como algo dado de lo que parten. La lectura de los hechos probados de numerosas sentencias de lo que se podría denominar jurisprudencia menor produce claramente esa impresión. Lo mismo cabe decir de las sentencias del Tribunal Supremo, que se pasan a analizar, en la medida de lo posible, con las propias palabras del Tribunal Supremo, dado el elevado componente valorativo de esta cuestión y la pretensión estrictamente expositiva de estas líneas.

Paradigmática resulta en este sentido la sentencia 1807/2001, de 30 octubre, [RJ 2001, 9089], ponente SÁNCHEZ MELGAR<sup>627</sup>, en cuanto reproduce los antecedentes de hecho de la sentencia recurrida en los siguientes términos:

“En las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, presentadas por el acusado, ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y respecto de los años 1988, 1989, 1991 y 1993, ocultó de diversas formas importantes cantidades sujetas a

---

<sup>627</sup> En el asunto de Pascual Estevill, Abogado que, al margen de oposiciones, por méritos, entró en la carrera judicial en 1990 y después ocupó plaza en el Consejo General del Poder Judicial. Es ésta una de las sentencias más interesantes en cuanto al problema del dies ad quem a efectos del cómputo del plazo de prescripción.

tributación, con el fin de evitar el correspondiente pago. La Agencia Tributaria ha llevado a cabo la regularización del IRPF del acusado, en los años señalados, resultando que en el año 1988 la cuota defraudada ascendió a 238.464.032 ptas., en el año 1989 la cuota defraudada ascendió a 36.248.319 ptas., en el año 1991 la cuota defraudada ascendió a 41.602.794 ptas., y en el año 1993 la cuota defraudada ascendió a 22.575.063 ptas. En las autoliquidaciones presentadas por el acusado correspondientes a los años 1988, 1989, 1991 y 1993, la inspección tributaria comprobó irregularidades tanto en los rendimientos de capital mobiliario como inmobiliario, incluso en los rendimientos de trabajo personal, pero principalmente, lo que se puso de manifiesto en todos los periodos impositivos es que el acusado efectuaba abonos de cuentas corrientes e inversiones en activos financieros que no se correspondían con su situación financiera".

Este párrafo permite comprobar que, incluso con la propia literalidad de las palabras, se alude a una regularización de la Administración de la que resulta la cuota defraudada.

Ello explica que a los Inspectores de Hacienda que han realizado las propias actuaciones administrativas se los considere, a menudo, como peritos y, en cuanto tales, se los crea, dándose por probado el delito fiscal, a pesar de la afirmación generalizada recogida, entre otras, en la Sentencia 76/1990 del Tribunal Constitucional, de que "las diligencias y actas extendidas por la Inspección de los tributos no vinculan al Juez penal y configuran la *notitia criminis*, con el valor propio de una denuncia".

Y todo ello cuando el documento en que a menudo se basa la sentencia no es ni siquiera un acta o una diligencia, sino que es el informe de la Inspección, que carece de toda relevancia probatoria, incluso a efectos estrictamente tributarios, que no penales.

Como muestra de esta aceptación casi incondicionada de la actuación de los Inspectores de Hacienda como prueba



pericial, cabe señalar, la sentencia 1688/2000, de 6 de noviembre, [RJ 2000, 9271], ponente CONDE-PUMPIDO TOURÓN, que, en su Fundamento de Derecho Quinto se planteó la cuestión de la posible vulneración del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia, al haberse fundamentado la determinación de la cuota defraudada sobre la base de una prueba pericial realizada por una Inspectora de Finanzas, "estimando la parte recurrente que dicha materia no puede ser objeto de prueba pericial pues se trata de una cuestión jurídica cuya resolución está reservada a la Jurisdicción y no al resultado de un informe pericial".

El Tribunal, tras declarar que "nada impide que para ello pueda contar el Órgano Jurisdiccional con el informe o dictamen técnico de la Inspección Tributaria, que no fija ni determina la cuota tributaria sino que, como ha sucedido en el caso actual, únicamente constituye un elemento probatorio más a valorar racionalmente por el Tribunal sentenciador" concluyó que "la valoración racional por el Tribunal sentenciador de un informe pericial especializado, técnico y contable, sometido a contradicción en el juicio oral, no vulnera los derechos constitucionales invocados".

En el Fundamento de Derecho Sexto, esta sentencia en relación con el cuestionamiento por el recurrente de la valoración de una "prueba pericial practicada por un perito en el que no concurre la necesaria nota de imparcialidad, por tener interés en el asunto debatido dada su vinculación laboral con la Hacienda Pública, como Inspector de Finanzas del Estado", declara el motivo carente de fundamento, pues

“la concurrencia del elemento típico constituido por el importe de la cuota tributaria defraudada no se efectúa por el Perito sino por el Tribunal sentenciador, valorando el conjunto de la prueba practicada, obteniendo de ella los elementos fácticos necesarios y resolviendo jurídicamente la cuestión prejudicial planteada mediante la aplicación de la normativa impositiva procedente.

La imparcialidad del Perito judicial informante viene determinada por su condición de funcionario público cuya actuación debe estar dirigida a «servir con objetividad los intereses generales»<sup>628</sup>.

Obsérvese cómo, sin solución de continuidad, se pasa de la afirmación de que la fijación de la cuota tributaria se ha hecho por el Tribunal sentenciador, y no por el perito, a la defensa de la imparcialidad de este.

En la misma línea, y en parte importante con las mismas

---

<sup>628</sup> A partir de aquí la sentencia sigue el mismo tenor literal que en general se reproduce en estas sentencias, en los siguientes términos: “Esta misma Sala (sentencia de 30 de abril de 1999, núm. 643/1999 [RJ 1999, 3338]), ya ha señalado que la admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo precisamente a que como funcionario público debe servir con objetividad los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho de la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Público. La vinculación laboral de los funcionarios públicos [...] no genera, en absoluto, interés personal en la causa ni inhabilita a los funcionarios técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio Fiscal, que promueve el interés público tutelado por la ley. De seguir el criterio de la parte recurrente hasta los dictámenes balísticos, grafológicos o dactiloscópicos deberían solicitarse por el Ministerio Público al Sector privado, dada la vinculación laboral de los peritos que ordinariamente los emiten con el Ministerio del Interior que promueve la investigación y persecución de los hechos delictivos enjuiciados, y con el Estado que ejerce el «ius puniendi». Todo ello, obviamente, sin perjuicio de la necesidad de que el dictamen se someta al procedente debate contradictorio y a la debida valoración judicial conforme a las reglas de la sana crítica, pudiendo en todo caso la parte acusada proponer los dictámenes alternativos que estime procedentes”.

palabras, está la sentencia 2069/2002, de 5 diciembre, [RJ 2003, 546], ponente COLMENERO MENENDEZ DE LUARCA que, sobre la alegación del recurrente relativa a la vulneración de la presunción de inocencia, pues la única actuación probatoria estuvo constituida por el expediente de la AEAT, al que no se incorporó documento ni dato probatorio alguno, no siendo imparciales los peritos, pues se trataba de los mismos funcionarios de la Unidad de Delito Fiscal de la AEAT que realizaron y firmaron el expediente, tras las consideraciones de rigor en torno a la presunción de inocencia, en su Fundamento Jurídico Primero, manifestó:

“La verificación de la racionalidad del proceso valorativo ha de entenderse en el sentido de que no supone una autorización para valorar nuevamente la prueba practicada, pues esa valoración corresponde al Tribunal de instancia que ha presenciado su práctica y puede apreciarla de modo conjunto, especialmente en cuanto se refiere a pruebas cuya valoración depende en gran medida de la percepción directa. Ni tampoco para sustituir una valoración racional efectuada por el Tribunal de instancia por otra que también lo sea, a juicio del Tribunal de casación”.

En el Fundamento Jurídico Segundo se observa la naturalidad con la que se acepta una estimación indirecta en base a la prueba “pericial”, propuesta por la acusación, de los mismos Inspectores que intervinieron en las actuaciones:

“Por otra parte, consta en la sentencia que para la determinación de la cuota hubo de acudir al régimen de estimación indirecta, ante la imposibilidad de localización de la entidad deudora o del acusado como su administrador único, y ante la carencia de libros y documentos obligatorios, por lo cual fue necesario obtener la información sobre las operaciones realizadas a través de los datos recabados de terceros por la Agencia Tributaria y los obrantes en sus propias bases, datos que forman parte de una actuación oficial de los organismos del Estado, y que, cuando como en este caso, han sido incorporados al juicio oral mediante la declaración de quienes han intervenido, pueden ser valorados por el Tribunal, máxime cuando, conocidos de la defensa, no han sido contestados por otros datos de signo contrario que les resten virtualidad

probatoria, aun cuando fuera a través de la introducción de dudas de carácter razonable.

En cuanto a la imparcialidad de los peritos, [...] hemos ya señalado «que la admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo precisamente a que como funcionario público debe servir con objetividad los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho de la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Público. La vinculación laboral de los funcionarios públicos[...]no genera, en absoluto, interés personal en la causa ni inhabilita a los funcionarios técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio Fiscal, que promueve el interés público tutelado por la Ley.

De seguir el criterio de la parte recurrente hasta los dictámenes balísticos, grafológicos o dactiloscópicos deberían solicitarse por el Ministerio Público al Sector privado, dada la vinculación laboral de los peritos que ordinariamente los emiten con el Ministerio del Interior que promueve la investigación y persecución de los hechos delictivos enjuiciados, y con el Estado que ejercita el "ius puniendi".

Las consideraciones anteriores se explican por sí solas. Ya tendremos ocasión de ver, cuando analicemos la línea jurisprudencial opuesta, el posible sentido de las mismas en el marco de nuestro Ordenamiento Jurídico y, también, en palabras del Supremo.

Por lo que se refiere a la cuestión de fondo, en el Fundamento de Derecho Quinto, analiza el Tribunal la alegación de que la Inspección Tributaria, cuyo criterio siguió la Audiencia, aplicó el sistema de estimación indirecta, acordando de modo parcial y contrario a la ley los criterios utilizados y creando una situación de indefensión al acusado, pues, a juicio del recurrente, "no se ha aportado la documentación que ha servido para fundamentar el informe de la Inspección en cuanto a los módulos, promedios, índices y medios que han sido tenidos en cuenta".

En la conclusión del Tribunal sobre esta alegación se puede observar que se parte de la aceptación de lo actuado por la Inspección hasta parecer una inversión de la carga de la prueba, pues no se entra en absoluto en el análisis de la prueba practicada, sino que se queda en la cuestión de si ha sido desvirtuada o no, al manifestar:

“En cualquier caso, en la sentencia se declara que se ha atendido para la determinación de la cuota tributaria al sistema de estimación indirecta “ante la imposibilidad de localización de la sociedad anónima deudora o de su administrador único [...]”. El acusado tuvo conocimiento del proceso penal desde su incoación, como consta en la causa, y nada le ha impedido contrarrestar o completar los datos utilizados por la Agencia Tributaria para la determinación de la cuota, aportando otros distintos que hubieran permitido al Tribunal su valoración junto con los aportados en el informe inicial de aquella.

[...] En la Sentencia se expresa que en la determinación de la cuota se ha tenido en cuenta los datos recabados por terceros por la Agencia Tributaria y los que constaban en sus bases de datos, de modo que se acudió a las previsiones del apartado a) del artículo que se acaba de transcribir, utilizando datos relativos a las operaciones realizadas por la sociedad investigada que se hacen constar en la prueba pericial practicada y respecto a cuyos detalles pudieron ser interrogados los peritos en el juicio oral tanto por la acusación como por la defensa. No se aprecia, pues, infracción alguna de lo dispuesto en los artículos 50 y 51 de la LGT, ni tampoco indefensión alguna para el acusado”<sup>629</sup>.

De especial interés resulta la sentencia 192/2006, de

---

<sup>629</sup> En la misma línea argumental está la sentencia 539/2003, de 30 de abril [RJ 2003, 3085], caso Vivesa, ponente JIMÉNEZ VILLAREJO, en recurso de casación contra sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 30 de junio de 2001, que en el Fundamento de Derecho Quinto del recurso de José María V.V, único condenado en la sentencia recurrida, en relación con un informe pericial aportado por la Defensa del acusado en el acto del juicio oral, que defendía que las operaciones llevadas a cabo no conducían a la elusión del pago del impuesto, sino a su «diferimiento», declaró: “Por varias razones, debe ser terminantemente rechazado este motivo de casación. En primer lugar, porque el documento señalado para demostrar el error no es tal documento sino un informe pericial recabado por una de las partes y naturalmente sometido a la libre apreciación en conciencia del Tribunal; en segundo lugar, porque se trata de un informe jurídico que, no por estar emitido por un experto en Derecho Fiscal, puede ser utilizado para desvirtuar las conclusiones a que ha llegado, desde una perspectiva imparcial y objetiva, el Tribunal de instancia que también es -parece oportuno recordarlo- experto en Derecho”.

1 febrero, RJ 2006\1042, ponente GIMÉNEZ GARCÍA, que desestimó el recurso de casación y que, en su Fundamento de Derecho Quinto, en relación con "la vulneración del derecho a la presunción de inocencia, al haberse acudido a la prueba indirecta cuando la directa era viable en el cálculo de gastos a efectos del IRPF", tras afirmar que el recurrente parte "de un error consistente en estimar de naturaleza preferente la prueba directa, y subsidiaria la indirecta. Esta subordinación carece de soporte legal", se refiere a "los elementos de convicción tenidos en cuenta por el Tribunal sentenciador", entre los que cita "el análisis de la propia actuación tributaria del acusado, que ha sido «totalmente divergente y carente de uniformidad»".

En relación con los gastos respecto de los que se reclamaba por la defensa la fijación directa, manifiesta el Tribunal que "sobre la partida «otros gastos» se ha tenido en cuenta el sistema de estimación indirecta, ya que como el contribuyente/recurrente no llevaba libro justificante de gastos; según el propio perito de la defensa «lo correcto es la estimación indirecta»" y concluye:

"Fue teniendo en cuenta estos criterios que el Tribunal aceptó la cantidad de gastos fijada por el Perito Don Benjamín a la vista de los informes periciales y complementarios. Ni siquiera es exacto que el Tribunal no atendiera a la prueba directa. Existió prueba directa constituida por las documentales y periciales, pero ciertamente hubo una dificultad inicial en la determinación de los gastos, pero ello fue debido a la propia conducta del recurrente por su ausencia en la llevanza de contabilidad, y por su dispersa y contradictoria conducta fiscal. En esta situación el sistema de estimación indirecta fue el correcto pero, a consecuencia, se insiste de su propio actuar, por lo que no puede ahora criticar una fijación de gastos alcanzada de acuerdo con un protocolo fijado ex ante para situaciones que como la que ofrecía la actuación del recurrente, le es exclusivamente atribuible".

Obsérvese que sobre la cuestión que se planteaba, de por qué no se incluyen unos gastos deducibles, al parecer solicitados por la defensa, la única referencia es a los fijados por el perito "de acuerdo con un protocolo fijado ex ante para situaciones como la que ofrecía la actuación del recurrente", sin explicitar el presunto protocolo y sin que parezca relevante la cuestión de cuáles son esos gastos y por qué se rechaza su deducción.

También es digna de consideración la sentencia 392/2006, de 6 abril, [RJ 2006, 5322], ponente SORIANO SORIANO que, aunque relativa a la actuación de la Guardia Civil y del Servicio de Vigilancia Aduanera, es de interés en el asunto que nos ocupa. Esta sentencia, que declaró no haber lugar al recurso de casación, en su Fundamento Jurídico Tercero manifestó, en relación con el cuestionamiento de la pericia: "Ante tales alegatos, es oportuno concluir que, se considere dictamen, informe o pericia, con el escrito aportado a juicio y ratificado en el mismo se ponderan y someten a contradicción datos objetivos y de experiencia que permiten auxiliar al juez en su tarea valorativa. Los asertos del informe han podido ser explicados en el juicio y el Tribunal habrá obtenido las pertinentes consecuencias".

Una de las sentencias en las que más claramente se aprecia esta prejudicialidad de facto es, probablemente, la 827/2006 de 10 julio, [RJ 2007, 479], ponente MONTERDE FERRER, en un asunto extremadamente complejo, con numerosos implicados y utilización de facturas falsas, que en su Fundamento de Derecho Séptimo se refiere a la sentencia

recurrida que exponía:

"Las consecuencias tributarias de dicha operación fraudulenta son las que consigna el perito Don Jesús Ángel en el informe contenido en los folios 356 a 368, sin que exista errónea valoración por su parte de la cuestión, ya que las actas de regularización realizadas por el Perito Sr. Ernesto, fueron calculadas para resolver la falta de reinversión de las ganancias obtenidas por la venta del edificio de la C/ Sepúlveda, pero partiendo de la base, y así se especifica, que la factura de Indelso, SA que estaba siendo objeto de este proceso penal fuera correcta y susceptible de considerarse gasto deducible. Llegada a la conclusión en este proceso de que no es así, que tal factura es falsa, el cálculo realizado por el Perito Don Jesús Ángel es plenamente ajustado a derecho y de él se deriva la cuota tributaria que esta sentencia declara".

En el Fundamento de Derecho Décimo, tras analizar las limitaciones de la casación en relación con los dictámenes periciales, se afirma:

"De ello resulta que el Tribunal *a quo* ha acogido el tenor literal del informe pericial invocado, con lo que no se ha desviado del mismo, por lo que procede la desestimación del motivo, que también se impone porque la Sala de instancia tuvo en cuenta, además, otros elementos probatorios de naturaleza documental y testifical que avalan su resolución".

Y en el Fundamento de Derecho Undécimo, en relación con la alegación de falta de prueba del elemento objetivo del tipo del delito contra la Hacienda Pública, se concluye:

"Sin embargo, el *factum*, que absolutamente hay que respetar dado el cauce casacional seguido, en su Hecho Quinto -f. 18- indicó que: "El importe de la cuota defraudada a la Hacienda Pública, durante el ejercicio de 1989 por el Impuesto sobre Sociedades, se ha fijado por la Inspección de Tributos en la suma de 20.300.000 ptas...".

Como se puede observar de las líneas que preceden, la sentencia de instancia, en punto a la fijación de los hechos relevantes para la determinación de la cuantía típica, lo que hace es remitirse a los cálculos realizados



por la Inspección y la conclusión del Supremo es que "la cuota defraudada se ha fijado por la Inspección de Tributos", a partir de lo cual no parece resultar preciso mayor análisis.

Tampoco está exenta de interés, pese a su parquedad sobre esta cuestión, la sentencia 952/2006, de 6 octubre, [RJ 2006, 8006], ponente SORIANO SORIANO, que, en su Fundamento de Derecho Tercero declaró:

"La Audiencia ha partido de los informes periciales evacuados por expertos tributarios, que con la documentación disponible han realizado las pertinentes operaciones, no tachadas de incorrectas, para determinar la cuota defraudada en las declaraciones pertinentes, que sólo las han considerado una vez, pues la declaración de renta fraudulenta verificada por el acusado únicamente se tomó en consideración para reducir la cantidad pagada al fisco, de la que sería procedente satisfacer, conforme a los cálculos aritméticos realizados por los peritos, que para el tribunal de instancia han merecido plena credibilidad".

Es de destacar que se afirma la credibilidad de los cálculos aritméticos realizados por los peritos, cuando la aritmética ni parece objeto de pericia, ni parece que su atributo sea, precisamente, la "credibilidad".

Incluso más interesante que las anteriores es la sentencia 801/2008, de 26 noviembre, [RJ 2008, 6963], ponente RAMOS GANCEDO que parte de los siguientes hechos probados, según la sentencia de instancia:

"Los acusados presentaron en los ejercicios 1995 y 1996 autoliquidaciones trimestrales del IVA inexactas, habiendo ocultado a la Hacienda Pública cuotas de [...], respectivamente, conforme las siguientes liquidaciones:[...]"

Y en su Fundamento de Derecho Quinto manifiesta:

"[E]l Informe de la Inspección de Hacienda, no sólo no acredita ningún error de hecho en la apreciación de la prueba determinante para la calificación de los hechos, sino, justamente todo lo contrario, toda vez que dicho

dictamen demuestra inequívocamente la actuación defraudatoria de los ahora recurrentes.

La alegación no puede ser acogida. En primer lugar porque el Informe de la Inspección de Hacienda no acredita de la manera indubitada e incontestable requerida por el art. 849.2° L.E.Cr., que el importe de las facturas que se citan en el motivo, no hubiesen sido efectiva y realmente cobradas por la empresa de los acusados. Los Inspectores de la Agencia Tributaria dejan constancia en su Informe de un dato contable, no de la realidad de ese dato, como ellos mismos declararon en el Juicio Oral al declarar que no podían decir si se habían cobrado o no esas facturas por la sociedad inspeccionada".

La conclusión del Tribunal en relación con esta cuestión es que "el amparo que busca el recurrente en las facturas que se dicen no cobradas, viene a ser una suerte de causa de justificación de la conducta delictiva, y como tal debe ser demostrado por quien la alega, lo que aquí no sucede. Pues, en efecto, unos simples asientos contables en la Cuenta de Clientes, no acreditan suficientemente que éstos no hubieran satisfecho a la empresa el importe de las facturas por los servicios recibidos".

Quizá en esta sentencia se vea de un modo especialmente claro la inversión de la carga de la prueba que la pericia ha producido, sin previa discusión sobre la misma, pues independientemente de que estas afirmaciones parecen responder a un *obiter dicta* y no a la *ratio decidendi*, lo cierto es que, si hay unos asientos contables que indican que no se ha cobrado una cantidad, en caso de que el cobro o no cobro sea relevante para la decisión, es la Inspección la que tiene que demostrar que se ha cobrado si se pretende partir de esta hipótesis, aunque la demostración consista tan solo en solicitar los correspondientes documentos y su no aportación.

Por su parte, la sentencia 611/2009, de 29 mayo, [RJ

2009, 4202], ponente GRANADOS PÉREZ, que falló no haber lugar al recurso de casación, en su Fundamento de Derecho Sexto, en relación con la alegación de "quebrantamiento de forma por consignarse en el relato fáctico conceptos que por su carácter jurídico implican predeterminación del fallo" tales como: "tenía que haber reflejado en sus autoliquidaciones correspondientes al año 2001 y al no hacerlo obtuvo una defraudación en la cuota del impuesto", "obtuvo en el año 2001 una ganancia empresarial", "no sujeto al IVA, con lo que eludió el pago de este Impuesto en este periodo", "que debió ser integrado en la base de la declaración de su IRPF", etc., desestimó este motivo del recurso de casación pues estas frases "se limitan a describir, en lenguaje perfectamente asequible, las distintas operaciones realizadas por el recurrente y su efecto respecto a sus obligaciones tributarias y en este caso, de suprimirse las palabras o locuciones señaladas se mantendría un relato fáctico que sustentaría igualmente la condena, lo que evidencia que carecen de eficacia causal respecto del fallo".

En el Fundamento de Derecho Séptimo, relativo al carácter de prueba pericial de la introducida por la acusación pública por considerarse por el recurrente "un instrumento que no es realmente prueba pericial, en cuanto fue emitida por los actuarios promotores de las actas de Inspección y denunciantes ante la Fiscalía", de manera que la defensa recusó, al inicio de la vista oral, a los peritos propuestos por la acusación, comienza el Tribunal:

"[E]l Tribunal de instancia ha podido valorar los

dictámenes periciales emitidos por los peritos designados por la defensa del ahora recurrente, el emitido por un perito judicialmente designado, que no era ninguno de los actuarios de la Agencia Tributaria, y asimismo el emitido por el subinspector actuario y el Jefe de la Unidad Inspectora de la Agencia Tributaria, valor y virtualidad de éste último dictamen pericial que es lo que se cuestiona en el presente motivo.

[...]En este caso, tanto los actuarios como el perito designado por el Juzgado, contradijeron las conclusiones alcanzadas por los peritos propuestos por el acusado, y vinieron a precisar que el recurrente era empresario y actuaba como tal, esto es, como promotor inmobiliario al realizar las operaciones de compraventa de los inmuebles que se relacionan en los hechos que se declaran probados, y que tales operaciones estaban sujetas al Impuesto del Valor Añadido y al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en las cuantías que asimismo se reflejan en el relato fáctico, dictámenes que fueron sometidos a contradicción en el acto del plenario, siendo interrogados por todas las partes, sin que pudiese prosperar, al carecer de toda base, el intento de recusación, ni cuestionarse la imparcialidad de los peritos actuarios por el hecho de ser funcionarios públicos integrados en la agencia tributaria, ya que ello de ningún modo genera interés personal en la causa ni les inhabilita como técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio Fiscal, que promueve el interés público tutelado por la ley, como bien se señaló por el Ministerio público al impugnar el presente motivo”.

Obsérvese también aquí la sutil relación entre “las cuantías [de cuota defraudada] que asimismo se reflejan en el relato fáctico”, y los dictámenes periciales, imparciales, de la Inspección de Hacienda. Por otra parte, las expresiones mencionadas desvelan por sí solas la aplicación del Derecho tributario, pues, por muy asequible que resulte la palabra, determinar una defraudación a la Hacienda Pública constituye aplicación del Derecho.

También tiene interés analizar la sentencia núm. 891/2009, de 18 septiembre, [RJ 2009, 5508], ponente VARELA CASTRO. La sentencia recurrida, en los hechos probados, había declarado que “dicha empresa dejó de ingresar en las arcas públicas y por el ejercicio 1994 la cantidad de

110.046.119 ptas. (661.390,5 €), conforme la siguiente liquidación: [...Se incluye aquí una operación aritmética en forma de liquidación de las que suele hacer la Inspección de Hacienda]”.

En el Fundamento de Derecho Segundo, en relación con la alegación del recurrente de que esta conclusión estaba fundada, como única prueba, en el informe de la Inspección, remite al Fundamento Jurídico Primero de la sentencia recurrida que hace exposición de los "elementos probatorios que llevan a este Tribunal a la convicción expresada en los hechos probados", considerando que "dicha conclusión no viene determinada por el informe del inspector fiscal sino que es de la exclusiva responsabilidad del Tribunal en su labor de calificación de los hechos. Por eso la alusión a prueba única inválida que se hace en el motivo, en referencia al informe del inspector fiscal, es inadmisibile. Sin necesidad de recordar la doctrina jurisprudencial sobre habilidad y validez de los informes de dichos funcionarios para, incluso, fijar los hechos típicos del delito fiscal". En el Fundamento de Derecho Tercero se señala:

“Prescindiendo del estricto marco en el que los informes periciales pueden justificar el acceso a este cauce procesal, lo cierto es que la línea argumental del motivo no se dirige a que se modifiquen enunciados fácticos de la declaración de los probados, sino a discutir cuestiones normativas [...]Lo que plantea el recurrente es cual sea la adecuada interpretación de los artículos 15.5 y 15.7 h) de la ley del impuesto de sociedades ( RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), y postula que se haga de suerte que se avale el informe de su perito para dar lugar a una cuota evadida atípica”.

Y se concluye en el Fundamento de Derecho Cuarto:

“De lo anterior deriva que la cuota que debería haber sido ingresada es la fijada por la Administración Fiscal y en

consecuencia se satisfacen los requisitos del tipo penal imputado en la condena que, por ello hemos de ratificar”.

Los propios hechos probados de la sentencia de instancia y el último y concluyente párrafo de la del Supremo hablan por sí solos en cuanto a que se parte de una prejudicialidad administrativa no consciente pero efectiva<sup>630</sup>.

El tema de la prueba pericial de los Inspectores de Hacienda también ha llegado al Tribunal Constitucional, cuyo pronunciamiento sobre el mismo ha sido conciso y terminante en la sentencia 147/2009, de 15 de junio, ponente PÉREZ VERA<sup>631</sup>, que declara:

---

<sup>630</sup> Aunque no sean tan interesantes como las anteriores, se han de citar por su cercanía temporal, pues pueden ser de las últimas sentencias del Tribunal Supremo sobre delito fiscal, que ya no está llegando a Casación, la sentencia 606/2010, de 25 junio, [RJ 2010\7169], ponente VARELA CASTRO (que afirma: “La abundante prueba constituida por las declaraciones en juicio oral de los funcionarios públicos adscritos a los órganos de las Administraciones de control hace no aceptable el reproche de “vacío probatorio” que se denuncia en los recursos. [...]La opción de la sentencia recurrida entre las contrapuestas versiones periciales, asumiendo la de los peritos no propuestos por la parte imputada, no puede estimarse irracional, ni en el marco de la presunción de inocencia cabe someter a comparación la preferencia entre dichas tesis periciales. Eso equivale a una nueva valoración probatoria de medios tributarios de la intermediación en la producción de los mismos y, en todo caso, ajena a la casación” (FJ Quinto)) y la 171/2011 de 17 marzo, [RJ 2011\2792], ponente RAMOS GANCEDO, que en su Fundamento de Derecho Tercero declara: “Lo cierto es que el Tribunal sentenciador fundamenta su convicción en la prueba documental, pericial y testifical practicada en el juicio oral, subrayando el Informe de la Inspección Tributaria aportado a las actuaciones y debidamente ratificado en el plenario por el técnico que lo elaboró”.

<sup>631</sup> Previamente también se había pronunciado el constitucional en parecidos términos. Así, por ejemplo, en STC núm. 143/2005, de 6 junio, ponente Aragón Reyes que es interesante no sólo desde la perspectiva del papel de los peritos de Hacienda en el delito fiscal, sino también en relación con el de los incrementos de patrimonio en el mismo. En esta sentencia, se trataba de la revisión, que fue denegada, de una sentencia de la Audiencia Provincial que había condenado tras un previo pronunciamiento absolutorio del Juzgado de lo Penal, lo que sostiene el Constitucional pues “la prueba de cargo que sustenta la condena es la pericial presentada por la acusación (documentada en los informes elaborados por los inspectores de la Agencia Tributaria, en relación con la deuda tributaria y sus fundamentos contables: la existencia de incrementos patrimoniales no justificados), prueba que, dada su naturaleza y la del delito enjuiciado, sí podía ser valorada en el presente caso sin necesidad de oír a los peritos y reproducir

“En el presente caso, no sólo existe una prueba de cargo suficiente [...], sino que las resoluciones judiciales incorporan un razonamiento externo que conecta dicha prueba de cargo con los hechos que se declaran probados. En efecto, del examen de las actuaciones se desprende la existencia de un informe elaborado por dos Inspectores de Hacienda (ratificado en el acto del juicio oral), en el que se practican las liquidaciones tributarias correspondientes al IVA de los ejercicios 1999 y 2000, que fue elaborado -ante la falta de contabilidad y de registros de ingresos y gastos- mediante la prueba obtenida a través de terceras personas (que mantuvieron relaciones económicas con el actor), tanto de tipo documental (facturas, medios de pago, etc[..]” (FJ3).

De la mera lectura de las sentencias anteriores, incluida la del Tribunal Constitucional, se puede concluir el más que relevante papel de la Inspección de Hacienda, directamente, o en función pericial, en la fijación del hecho típico que, de la lectura de los hechos probados de las sentencias de instancia, parece reconducirse a la liquidación realizada por la Administración apenas cuestionada. Ausencia de cuestionamiento que normalmente se mantiene en la vía casacional, entre otras razones, por las propias limitaciones de la misma.

Una consecuencia de la tendencia a esta prejudicialidad administrativa de facto, es que no son infrecuentes las condenas penales sobre la exclusiva base, prácticamente indiscutida, del informe inspector que produce, con mayor o menor fundamento, a menudo sin la adecuada confrontación, una inversión de la carga de la prueba que sitúa al acusado en la necesidad de ofrecer una contraprueba en condiciones

---

íntegramente el debate procesal, en cuanto que en el documento escrito de los citados informes periciales están expuestas las razones que pueden hacer convincentes las conclusiones a las que esos informes llegan [...] Por otra parte, la diferente valoración de la prueba practicada, que permite llegar a la conclusión condenatoria, parte de la constatación por la Audiencia de un «error de óptica jurídica» en la juzgadora de instancia”.

de práctica imposibilidad, pues se trataría de hacer una auténtica contrapericia que, tanto en términos técnicos, como temporales, no suele estar en condiciones de hacer.

Como resultado se ha producido un fenómeno curioso que alcanza su máximo esplendor en ocasiones en que el proceso penal ha concluido en condenas donde el procedimiento tributario hubiera encontrado serias dificultades para sostener no sólo la imposición de sanción, sino incluso el acto de liquidación, no ya en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sino en los propios Tribunales Económico Administrativos, pues se ha sustituido el expediente administrativo, con lo que de garantista tiene y con los auténticos requisitos en materia probatoria que supone, por la denominada prueba pericial, a menudo basada exclusivamente en el informe inspector ratificado en el juicio oral y acríticamente aceptado, pese a las diferencias teóricas que en el campo de la prueba hablan de un mayor rigor en materia penal, *in dubio pro reo*.

Un importante papel a efectos de la supervivencia de esta práctica cumplen las limitaciones del recurso de casación en cuanto al enjuiciamiento de los hechos, lo que limita extraordinariamente el posible control de la misma por parte del Tribunal Supremo, como se puede observar paradigmáticamente en la STS 737/2006, de 20 de junio, RJ [2006, 5183], ponente GRANADOS PÉREZ, de cuyo Fundamento de Derecho Primero cabe extraer las siguientes manifestaciones de interés, en cuanto que en base a las mismas se va a imposibilitar, prácticamente, la casación de la sentencia



dictada en base a la prueba pericial<sup>632</sup>:

"Es doctrina reiterada de esta Sala que no constituyen documentos, a estos efectos casacionales, los dictámenes periciales, en cuanto se trata de pruebas personales que no pierden dicho carácter por el hecho de aparecer documentadas en las actuaciones".

"El Tribunal de instancia ha podido valorar otros dictámenes periciales distintos a aquellos en los que se apoya el presente motivo así como otros medios de prueba que permiten alcanzar la convicción que se refleja en los hechos que se declaran probados en la sentencia recurrida".

"El motivo de casación que examinamos exige los siguientes requisitos: en primer lugar ha de fundarse en una verdadera prueba documental, quedando excluidas las pruebas personales aunque estén documentadas en la causa; en segundo lugar, que el documento sea literosuficiente, es decir, que evidencie el error cometido por el juzgador al consignar algún elemento fáctico o material de la sentencia, por su propio contenido, sin tener que recurrir a otras pruebas ni a conjeturas o complejas argumentaciones; en tercer lugar, que sobre el mismo extremo no existan otros elementos de prueba, pues en ese caso se trata de un problema de valoración sometido a las reglas generales que le son aplicables; y, finalmente, en cuarto lugar, que el dato o elemento acreditado por el particular del documento designado por el recurrente tenga virtualidad para modificar alguno de los pronunciamientos del fallo".

---

<sup>632</sup> Al estar excluidas de la casación las pruebas que dependan de la directa y personal apreciación del juzgador, tales como las declaraciones de los procesados y testigos, y los informes periciales que, aunque se documenten en el juicio, constituyen pruebas de necesaria percepción personal por el juzgador, frente a las documentales que tienen carácter preconstituído y, por tanto, son susceptibles de casación. Este es un clarísimo argumento a favor de la reconducción del tema, volviendo a dotar de valor al expediente administrativo, frente a la "prueba pericial" constituida por la Inspección de Hacienda. En cuanto las pericias en el delito fiscal, practicadas necesariamente con anterioridad al juicio oral, constituyen pruebas preconstituídas, según la Jurisprudencia, despliegan su validez si no son impugnadas, aunque no sean ratificadas en el juicio oral, siempre que hayan sido incorporadas al proceso de forma tal que se respeten los principios de inmediación, contradicción y oralidad. Muy crítico sobre esta posibilidad vid. PEDRAZ PENALVA, E., «Valoración de los informes periciales. Reflexiones críticas sobre la jurisprudencia del TS y TC», Actualidad Jurídica Aranzadi, números 125 y 126, 1993.

Con formulaciones más o menos diferentes sobre la limitación de la vía casacional, abunda la jurisprudencia. En relación con el delito fiscal, se pueden citar el Auto 1356/2006, de 8 junio, [JUR 2006, 191292], ponente SAAVEDRA RUIZ, de inadmisión del recurso de casación, y las sentencias 1185/2005, de 10 octubre, [RJ 2005, 8322], ponente SÁNCHEZ MELGAR y 827/2006, de 10 julio, [RJ 2007, 479], ponente MONTERDE FERRER.

Esto supone que los supuestos en que opere la prejudicialidad de facto que se puede observar a menudo en las sentencias de los Jueces de lo Penal sobre esta cuestión son de casi imposible casación, a diferencia de lo que sucede con las normalmente casi ilimitadas posibilidades de control por parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de la actuación administrativa, en base a la correspondiente documentación de las actuaciones.

Imposibilidad de casación que tras la reforma operada por la Ley 36/1998, de 10 de noviembre, es general respecto de las sentencias de los Jueces de lo Penal, pues a partir de la citada ley las mismas están excluidas de este recurso.

#### **4.2.- La crítica jurisprudencial a la pericia de los Inspectores de Hacienda en el delito fiscal**

Si bien la línea jurisprudencial analizada es mayoritaria, existe otra línea diferenciada de la anterior, extremadamente crítica con la prueba pericial en el delito fiscal, representada fundamentalmente por BACIGALUPO ZAPATER, ponente de la mayoría de sentencias de esta línea.

Paradigmática en la crítica jurisprudencial a las pericias en el delito fiscal es la sentencia 138/2003, de 21 de febrero, [RJ 2003, 2136], ponente BACIGALUPO ZAPATER.

En los Hechos Probados de la sentencia recurrida se había señalado que tras la actividad inspectora resultó la siguiente liquidación correspondiente al ejercicio fiscal del año 1994:[... se contiene aquí una liquidación

tributaria], y que fue "imprescindible acudir al régimen de estimación indirecta ya que el imputado carecía de libros de contabilidad y dejó de presentar doscientas treinta y siete facturas de las ventas realizadas a terceros. De las facturas presentadas y de la estimación indirecta aplicada a las faltantes resultó un importe neto de ventas de 435.477.202 pesetas a los que, aplicado el correspondiente tipo de gravamen y deducido el importe del IVA soportado acreditado, dio como resultado una cantidad dejada de ingresar", en el importe que se especifica a continuación.

La sentencia (FJ Primero) analiza la alegación, que estima, de vulneración del artículo 24 de la Constitución, dado que no se ha permitido al acusado valerse de medios de prueba pertinentes pues, aunque durante la instrucción y en sus conclusiones provisionales, solicitó que la Administración "aporte a los autos [...] al objeto de poder realizar el informe pericial [...] las declaraciones de empresas, individuales o no, dadas de alta en la actividad de comercio al por mayor de maderas [...] a fin de poder obtener una muestra con dichas empresas para poder realizar el informe a partir de las mismas", esta prueba le fue denegada.

Menciona el Tribunal que, dada la falta de una mayor precisión en la fundamentación de la sentencia recurrida, se vio en la necesidad de acudir al art. 899 LECrim [que prevé que se reclame del Tribunal sentenciador la remisión

de los autos, si la Sala lo estimare necesario para la mejor comprensión de los hechos relatados en la resolución recurrida] para verificar de qué manera obtuvo la AEAT los importes que consideró como base imponible y que del Informe de Estimación Indirecta del Inspector de Hacienda se deduce que la Administración Tributaria presumió una serie de ventas, sin que el criterio de la presunción se explicita en el informe:

“[P]arece ser que el Inspector consideró la numeración de las facturas aportadas por el sujeto pasivo del tributo y que los números faltantes correspondían a ventas realmente efectuadas. El importe de las ventas de las facturas consideradas por la numeración faltante se determinó mediante la suma promedio de todas las facturas aportadas por el contribuyente. Respecto de las compras y gastos el informe se remite a un cálculo que dice se fundamenta en «los costes y rendimientos que son normales en el respectivo sector económico» y especifica que «para ello se han obtenido los datos que figuran en las declaraciones de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal es Burgos [...], que han tributado [...] por el mismo epígrafe que el sujeto pasivo»”.

El Tribunal «a quo» había considerado este método mas correcto que el propuesto por la Defensa, que pretendía que dicha estimación se realizara atendiendo a los rendimientos de otros industriales del ramo, lo que podía “resultar adecuado en el supuesto de que se careciera de todo dato sobre las ventas realizadas por el contribuyente inspeccionado, pero no en el caso presente en el que se dispone de un buen número de facturas correspondientes a enajenaciones realizadas”. A juicio del Supremo la prueba fue denegada durante la instrucción de un modo objetable, pues no se consideró “la cuestión de fondo, es decir, la

posibilidad del inculpado de contradecir la prueba de los elementos que fundamentan la punibilidad del hecho", pues, respecto de las ventas:

"[L]a aportación de datos solicitada por la Defensa era evidentemente innecesaria, toda vez que el carácter jurídico relevante de los datos y antecedentes que empleó la Agencia Tributaria surgen del Informe del art. 51 LGT, como ya lo hemos señalado más arriba. El Informe especifica los criterios de determinación de este aspecto parcial del cálculo (facturas faltantes y promedio de las sumas de las cantidades que constan en las otras facturas) y ello permite una consideración jurídica de la compatibilidad de dicho criterio con los principios de la prueba del derecho procesal penal. Dicho de otra manera: lo único discutible era el criterio utilizado por la Agencia Tributaria para dar contenido a las facturas faltantes y para estos fines no era necesaria ninguna comprobación de hechos distinta de la practicada ya por la Agencia Tributaria".

Por el contrario, respecto de las compras y gastos que la Defensa pretendía contradecir, cuestionando el método utilizado por la Agencia Tributaria, considera el Tribunal que parece evidente que la confección de otra muestra era pertinente y que la pretensión del recurrente estaba amparada por el principio de contradicción, consecuencia del derecho de defensa, consagrado en el artículo 24 de la Constitución que le facultaba a ofrecer, con igualdad de armas, un cálculo diferente, pues lo contrario "implicaría que una estimación realizada por la Administración no sería discutible ante el Tribunal penal, es decir, algo que es incompatible con las reglas del proceso penal". Además:

"[F]rente a la pretensión de probar el delito fiscal mediante estimaciones indirectas, las precauciones que se deben observar en el proceso penal son extremas, dado que el derecho a la presunción de inocencia, que rige estrictamente en materia penal, requiere que toda condena penal se base en una prueba real de los hechos que son el fundamento de la culpabilidad jurídico-penal. Esta

culpabilidad no es equivalente a la existencia de una deuda tributaria, que, como tal, puede ser establecida mediante criterios de presunciones previstas en el derecho fiscal, pero que no son automáticamente trasladables al derecho penal, donde el principio «in dubio pro reo» rige sin limitaciones y con frecuencia no puede ser satisfecho por medios de prueba puramente estadísticos. Culpabilidad jurídico-penal y deuda tributaria son conceptos diversos y esta diversidad repercute de una manera notoria en el ámbito de la prueba de los hechos”.

El Tribunal considera vulnerado el precepto constitucional citado, “porque no sólo se denegó la prueba sin ningún fundamento plausible, sino porque, además, para la ponderación de la única prueba producida, el Tribunal «a quo» admitió como peritos, según se desprende del Fundamento Jurídico quinto, a los mismos Inspectores de la Agencia Tributaria que realizaron los informes que la Defensa pretendía combatir”, señalando “la anomalía consistente en considerar como objeto de una prueba pericial unas operaciones aritméticas simples, que no deberían ocultar que aquello de lo que en verdad se trataba era del problema estrictamente jurídico de determinar si la estimación indirecta era idónea para establecer los hechos relevantes para la tipicidad según los principios generales del proceso penal y, en particular, según las exigencias del principio «in dubio pro reo»”.

En esta sentencia se observa, además de la dura crítica a la prejudicialidad administrativa de facto, como aceptación incondicionada por los juzgadores a quo de los informes de los inspectores de Hacienda, la naturalidad en la distinción entre deuda defraudada y deuda tributaria,

cuya negación es la base del sistema que analizamos.

También muy crítica con la pericia de los inspectores de Hacienda y del mismo ponente es la sentencia 38/2005, de veintiocho de enero, [RJ 2005, 910], que analiza la cuestión de la legalidad de la obtención de la prueba (que la Audiencia había rechazado) y que el Tribunal considera que no fue correctamente decidida:

“Se debió hacer constar en la sentencia, por lo tanto, qué pruebas legalmente obtenidas serán la base del razonamiento. No es suficiente decir que las afirmaciones de la Defensa «tampoco [son] fiel reflejo de la realidad», sino que es imprescindible que se especifique en qué consiste «la realidad» a la que el Tribunal a quo se refiere [...].

La Audiencia se ha referido constantemente a dos elementos: en primer lugar la prueba que llama pericial y que no es sino una declaración testifical de funcionarios de la Agencia Tributaria, que habrían constatado «extraordinarias deficiencias» que no se especifican; en segundo lugar se refiere la sentencia al «incumplimiento de elementales normas de contabilidad», que no concreta, y cuya infracción no explicó [...] Al respecto debemos señalar que, en principio, carece de relevancia la llamada prueba pericial que, en realidad, no es sino la opinión de los funcionarios de la Agencia Tributaria que han asumido impropriamente el carácter de peritos y que, al parecer, se han manifestado sobre los resultados de su propia actuación como funcionarios. Se trataría, en el mejor de los casos, de una prueba testifical” (FJ Primero).

Tras indicar que las afirmaciones de los funcionarios de la Agencia Tributaria deben ser probadas como cualquier otra circunstancia relevante, siendo necesario que conste en la sentencia qué suma debió ser declarada para permitir comprobar si ésta se estableció correctamente, se concluye afirmando:

“[El delito fiscal] debe ser determinado por los jueces y no por funcionarios de la Agencia Tributaria. En todo caso es necesario, consecuentemente, que se haga constar también de qué manera se estableció la deuda tributaria, pues al

respecto, en el proceso penal rigen las reglas de prueba que le son propias y no las reglas que reconoce para su ámbito específico el derecho tributario. En el fundamento jurídico cuarto, sin embargo, la Audiencia sólo ha hecho referencia a la deuda tributaria, sin dejar constancia de los requisitos que respecto de la fundamentación de la prueba expuestos más arriba, se derivan del art. 120.3 CE [...y] no ha aclarado el origen de los conocimientos en los que fundamentó su convicción”.

Este razonamiento supuso que el Tribunal apreciara la infracción del derecho a la tutela judicial efectiva, “dado que la motivación insuficiente de la sentencia impide a este Tribunal de casación comprobar si las pruebas han sido legalmente obtenidas y si el razonamiento por el que el Tribunal a quo llegó a su convicción es jurídicamente correcto”.

También del mismo ponente, se ha de mencionar la sentencia 160/2009 de 12 febrero, [RJ 2009, 2817], que estimó el recurso de casación, razonando:

“En la sentencia recurrida ha sido establecida la deuda fiscal y la cantidad que debió ser ingresada por el contribuyente. Pero, no han sido expuestos los hechos que de acuerdo con el art. 4 de la Ley 37/1992 han determinado la deuda tributaria. En los Fundamentos de Derecho la Audiencia se remite al informe remitido por la Agencia Tributaria obrante a los folios 7 a 46 y se señala que en él “se describen las maniobras fraudulentas llevadas a cabo por la empresa a través del acusado” sin describir a qué maniobras se refiere la sentencia. Se afirma asimismo que los Inspectores de Hacienda “manifestaron que en la sociedad “declaraba[n] menos que las operaciones que habían realizado, habían vendido más de lo que decían que habían vendido y habían puesto I.V.A. en las facturas”. Qué acciones han sido consideradas “maniobras fraudulentas”, qué operaciones no fueron declaradas y por qué tales operaciones hubieran podido ser subsumidas bajo el concepto de hecho punible del art. 4 de la Ley 37/1992, no ha sido ni explicado ni considerado por el Tribunal a quo. En suma, el tribunal de instancia debió describir todos los hechos que eran necesarios para establecer, aplicando el derecho fiscal, la deuda tributaria eludida [...pues] con los datos ofrecidos por el Tribunal de instancia es imposible determinar si la base imponible ha sido jurídicamente



determinada de manera correcta”.

La conclusión del Supremo es:

“Al parecer el Tribunal a quo ha partido de un error de concepto respecto del sistema penal del delito fiscal. [...]. La aplicación del tipo penal en blanco exige que el Tribunal complete el tipo con el deber fiscal previsto en la ley fiscal, pondere las circunstancias que permiten subsumir las operaciones bajo el concepto de hecho imponible de la misma, y establezca las demás condiciones, objetivas y subjetivas del tipo, así como la condición objetiva de punibilidad” (FJ Único).

Como hemos señalado, la línea argumental crítica respecto de la pericia de los Inspectores de Hacienda en los delitos fiscales está representada, fundamentalmente, por el ponente de las sentencias que acabamos de analizar, que, sin embargo, no es el único en la crítica. En este sentido es extremadamente interesante la sentencia 1046/2006, de 19 octubre, [RJ 2006, 7858], ponente ROMÁN PUERTA, que expone la sentencia recurrida señalando:

“Sobre este particular, se dice en el «factum» de la sentencia recurrida que «durante los ejercicios de 1992 y 1993, el acusado [...] hizo constar en la contabilidad, en concepto de pagos a proveedores, cantidades abonadas a empresas existentes pero sin relación comercial alguna con la empresa del acusado, y de esta manera el acusado retuvo y dedujo el importe del IVA supuestamente abonado y, además, al incrementar las supuestas compras efectuadas, la cuenta de gastos de la empresa redujo ficticiamente los beneficios empresariales consiguiendo una disminución de la base imponible y, por ello, de la cuota del impuesto de sociedades».[...].

La parte recurrente dice, sobre este particular, en el motivo primero de su recurso, que «la sentencia que se recurre establece como hecho probado la existencia de bases imponibles simuladas de los años 1992 y 1993 correspondientes a pagos a proveedores inexistentes y sin relación comercial. Sin embargo, nada dice la sentencia sobre qué ingresos y gastos ha tenido en consideración para la determinación de las bases imponibles». Además, en el impuesto de sociedades, «para determinar la base imponible debe efectuarse una serie de operaciones, que básicamente consisten en restar a los ingresos obtenidos, los gastos fiscalmente deducibles». «El acusado al que se condena en

una sentencia donde no se explicitan las razones por las que se declaran probados los hechos que le perjudican, [...], -viene a concluir la parte recurrente- sufre una indefensión en la exacta medida en que no puede rebatir aquellas razones»".

La conclusión del Tribunal es:

"Dado, pues, que -como ya hemos dicho- se aprecia en la sentencia recurrida una falta de motivación suficiente en cuanto se refiere al dato capital para la calificación jurídica de los hechos imputados al acusado, esto es, «las cifras resultantes de las cantidades dejadas de abonar a la Hacienda», extremo esencial para poderse estimar cometido el delito contra la Hacienda Pública, por el que ha sido condenado el recurrente; y deduciéndose del contexto de dicha sentencia la imposibilidad de disponer el Tribunal de instancia, con los datos obrantes en la causa, de los elementos de juicio necesarios para poder recoger en ella los datos precisos para permitir a la defensa del acusado recurrente analizar con el debido conocimiento de causa los fundamentos de la decisión del Tribunal «a quo» para poder impugnarla, se ha de concluir que, junto a la falta de motivación suficiente, generadora de indefensión para el acusado, concurre también la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías y, en definitiva, del derecho a la presunción de inocencia".

También resulta de interés la sentencia de 23 junio de 2008 [RJ 2008, 4084], ponente MAZA MARTÍN que, además, formula un voto particular, en recurso contra la sentencia de la Audiencia Nacional, absolutoria, en el asunto Telecinco, que ha sido objeto de análisis.

El TS declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra dicha sentencia basado en la indefensión de la Agencia Tributaria e infracción del derecho de prueba, al no tenerse en cuenta los informes de los peritos como medio de prueba, y señala que "la prueba pericial fue admitida, se practicó e, incluso, fue valorada por el Juzgador, aunque, como queda

dicho, sus contenidos se rechazaron y no sólo por la desnaturalización que, como tal prueba pericial, el Tribunal de instancia sostuvo que sufría, sino también con argumentos razonados, que encontraban su apoyo en otras pruebas contradictorias practicadas" (FJ Primero).

Esta sentencia tuvo un voto particular del propio ponente, que coincide en la desestimación del recurso, pero considera conveniente ampliar la fundamentación "para dejar expuesta de forma explícita la adhesión a la línea doctrinal de la Sala acerca de la naturaleza probatoria de las manifestaciones llevadas a cabo en el acto del Juicio por parte de los funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria colaboradores de la Fiscalía Especial para la represión de los delitos económicos, expuesta en Sentencias como la de 20 de enero de 2006 ( RJ 2006, 604)"<sup>633</sup>. Este voto afirma:

"[L]a improcedencia de tener por prueba pericial unos informes que, en la práctica, consisten en la aportación de la versión interpretativa de la Hacienda Pública acerca de los preceptos legales reguladores del sistema impositivo de que se trate y de su aplicación a los datos contables del

---

<sup>633</sup> Esta sentencia también de BACIGALUPO ZAPATER declaró que "la Sala ya ha señalado que los funcionarios de la Agencia Tributaria no pueden ser considerados peritos y sus declaraciones, en todo caso, sólo pueden ser tenidas en cuenta a los efectos de ratificar y ampliar, si corresponde, los hechos constatados en las actas de la Inspección. La constatación de los hechos basados en una comprobación de circunstancias fácticas, inclusive las contablemente documentadas, no requieren, en principio, especiales conocimientos científicos o artísticos en el sentido del artículo 456 de la Ley de enjuiciamiento Criminal y por tal razón es erróneo considerar a los funcionarios de la Agencia como peritos.

Por otra parte, cuando estos conocimientos sean necesarios, por ir más allá de la mera constatación, la designación de peritos deberá recaer en personas que no estén afectadas por las causas de recusación previstas en el artículo 468 de la Ley de enjuiciamiento Criminal".

caso concreto, pues, como es de sobra sabido, la norma jurídica y los criterios interpretativos para su aplicación son materias que se encuentran fuera del ámbito de la pericia, por imperativo del principio *iura novit curia* y de la reserva de la tarea interpretadora del derecho a la función jurisdiccional [...además de que] tampoco resulta de recibo que su práctica se produzca por parte de aquellos mismos funcionarios que realmente formaron parte del equipo investigador de la posible infracción delictiva y que, con esa participación, dieron lugar, de manera trascendente, a la propia decisión relativa a la necesidad de proceder contra los que posteriormente resultan acusados”.

Sin cuestionar la profesionalidad y subjetiva imparcialidad de los funcionarios, acentúa este voto particular la necesidad de respetar los aspectos objetivos de la imparcialidad, considerando que no resulta afortunada la comparación de esta clase de peritos con los funcionarios de los gabinetes científicos policiales o, incluso, los miembros del Cuerpo de Médicos Forenses:

“[E]n primer lugar tales funcionarios no forman parte del equipo o grupo de personas que construyeron la tesis en que se basó la denuncia y, más aún, no presentan vinculación alguna con el posible perjudicado por la infracción investigada, como sí que ocurre con los inspectores de la AEAT, lo que sitúa a éstos dentro del carácter de personas con un posible interés en el procedimiento, al que se refiere el artículo 468 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ( LEG 1882, 16) como una de las causas de recusación del perito”.

En definitiva, concluye el voto particular, los Inspectores de Hacienda:

“[P]ueden, y deben, tener acceso al Juicio, pero nunca en la condición de prueba pericial, sino tan sólo en la de meros testigos que relatan al Tribunal los datos, contables o de otro tipo, con trascendencia para el enjuiciamiento, de los que hubieren tenido conocimiento a lo largo de su actividad investigadora, con sometimiento a la ulterior valoración por el Juzgador con uso de los criterios aplicables a dicha prueba de naturaleza testifical”.

La diferencia más llamativa entre las dos líneas

jurisprudenciales analizadas es la del diferente papel que se concede a los hechos probados en la sentencia de instancia pues, mientras que en la primera se los suele dar por buenos, aunque a veces de un modo evidente lo que se exponga como tales no sean sino auténticas consecuencias jurídicas, se debe destacar la importancia que se da en la posición jurisprudencial representada por BACIGALUPO ZAPATER al análisis de los hechos probados en la sentencia de instancia, para cuyo adecuado entendimiento se piden a menudo las actuaciones previas. También es de destacar en esta línea la pretensión de separar los hechos de las consideraciones jurídicas que se puedan hacer sobre los mismos, sobre las que se reclama la exclusiva competencia.

Sin embargo, ambas líneas aceptan que estos puedan declarar como testigos en el proceso por delito fiscal, ya que, a diferencia de los peritos, los testigos<sup>634</sup> pueden haber conocido previamente el asunto y haber tomado parte en él, pues eso es precisamente lo que les permite su conocimiento de primera mano que los habilita como tales, pues son llamados a declarar, según su experiencia personal, acerca de la existencia y naturaleza de unos hechos conocidos con anterioridad al proceso y al margen de éste<sup>635</sup>.

---

<sup>634</sup> Artículos 410 a 450 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. El artículo 435 de esta ley dispone que "los testigos declararán separada y secretamente a presencia del juez instructor y del secretario" y el artículo 704 de la misma que "los testigos que hayan de declarar en el juicio oral permanecerán, hasta que sean llamados a prestar sus declaraciones, en un local a propósito, sin comunicación con los que ya hubiesen declarado, ni con otra persona". El artículo 717 de esta ley dispone: "Las declaraciones de las Autoridades y funcionarios de policía judicial tendrán el valor de declaraciones testificales, apreciables como éstas según las reglas del criterio".

<sup>635</sup> Se habla de testigo-perito cuando a alguien que es llamado como testigo a un proceso se le pide que se pronuncie en base a los conocimientos científicos, técnicos, artísticos o prácticos que posea

Sin perjuicio de la posible imparcialidad subjetiva de los Inspectores de Hacienda, no se puede ignorar que los Inspectores que han realizado las correspondientes actuaciones inspectoras no son objetivamente imparciales, y por ello la línea jurisprudencial que acabamos de analizar rechaza tajantemente la posibilidad de que estos puedan ser peritos en el correspondiente proceso penal, al mismo tiempo que, en general, cuestiona la pericia en este campo.

#### **5.- Las limitaciones de la prueba pericial en el delito fiscal**

Sobre la aceptación jurisprudencial de la labor pericial de los inspectores, DELGADO PACHECO destaca que "se debería ser consciente de algunos puntos débiles que presenta", fundamentalmente, "estas pruebas periciales no pueden suponer el apartamiento de facto del juzgador penal

---

sobre la materia a que se refieran los hechos del interrogatorio. Según el artículo 370 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, de 7 de enero, ubicado en su Libro II "De los procesos declarativos", Título I, "De las disposiciones comunes a los procesos declarativos" Capítulo VI, "De los medios de prueba y las presunciones", Sección 7ª, "Del interrogatorio de testigos" y relativo al "Examen del testigo sobre las preguntas admitidas. Testigo-perito":

"1. Una vez contestadas las preguntas generales, el testigo será examinado por la parte que le hubiera propuesto, y si hubiera sido propuesto por ambas partes, se comenzará por las preguntas que formule el demandante.

2. El testigo responderá por sí mismo, de palabra, sin valerse de ningún borrador de respuestas. Cuando la pregunta se refiera a cuentas, libros o documentos, se permitirá que los consulte antes de responder.

3. En cada una de sus respuestas, el testigo expresará la razón de ciencia de lo que diga.

4. Cuando el testigo posea conocimientos científicos, técnicos, artísticos o prácticos sobre la materia a que se refieran los hechos del interrogatorio, el tribunal admitirá las manifestaciones que en virtud de dichos conocimientos agregue el testigo a sus respuestas sobre los hechos.

En cuanto a dichas manifestaciones, las partes podrán hacer notar al tribunal la concurrencia de cualquiera de las circunstancias de tacha relacionadas en el artículo 343 de esta Ley".

de la decisión sobre la concurrencia del delito, sustituido por la opinión del perito que el juez asume como ajena a su competencia y de la que deriva, con un cierto automatismo, la existencia del delito”<sup>636</sup>.

Así, se ha hablado de “perversión” de la prueba pericial y de “previo enjuiciamiento” que luego será trasladado a la sentencia de una forma mimética o más disimulada, pues, ante la bienintencionada presunción legal, *iura novit curia*, desmentida en la práctica, la tentación de arrojarse en brazos de expertos, con condición de funcionarios públicos, de los que ha de presumirse la imparcialidad, puede ser irresistible<sup>637</sup>.

Por su parte, BANACLOCHE considera que existe un prejuicio a favor de la Administración, por la mayor especialización en temas tributarios del perito de Hacienda, si bien señala que “no deja de extrañar en buen Derecho que un empleado de la parte que promueve la acusación sea

---

<sup>636</sup> DELGADO PACHECHO, A. “Dos cuestiones abiertas en la persecución del delito de defraudación tributaria”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Mesas Redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 247 y ss.(cfr. pág. 255).

<sup>637</sup> DEL MORAL GARCÍA, A., “Prueba pericial en los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Mesas Redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 298 y ss.

Sobre el principio *iura novit curia* en relación con los “peritos” de Hacienda, con bastante ironía señala TRALLERO MASÓ que le ha ocurrido en la práctica forense “que las más profundas disquisiciones sobre la concurrencia de los presupuestos jurídicos para la calificación como indiciariamente constitutivos del delito provengan, por ejemplo, de un ingeniero agrónomo”, Cfr. TRALLERO MASÓ, A., “Procedimiento administrativo y delito contra la Hacienda Pública: disfunciones y otros males”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Mesas Redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 294 y ss., (cfr. pág. 295).

también perito imparcial”<sup>638</sup>.

En relación con esta cuestión son de interés las siguientes líneas de la sentencia de la Audiencia Nacional en el caso Telecinco, que, tras centrar el tema de la pericia en los términos que acabamos de ver añade: “Con ello se quiere indicar que los peritos, especialistas tributarios y contables, podrán auxiliar al Tribunal a establecer las consecuencias tributarias, pero no pueden constituir medio de prueba de la realidad del hecho imponible. Así las consecuencias tributarias que se recogen en esos informes carecerán de eficacia si el resto de las pruebas no confirma a juicio del Tribunal la existencia real del hecho imponible en que se pretenden basar esos informes”, con lo que parece aceptarse un margen pericial en orden a determinar “consecuencias tributarias” que no pueden ser sino las derivadas de la aplicación del Derecho tributario.

En este sentido, MARCHENA GÓMEZ ha criticado la aceptación de la prueba pericial en supuestos “en que algunos de los asistentes técnico-jurídicos del órgano instructor son cualificados funcionarios que se integran orgánicamente en las unidades de la Administración del Estado llamadas a ejercer la potestad sancionadora propia del orden administrativo”, en los que lo que se produce es “la censurable desnaturalización del genuino significado del informe pericial, generando una pseudopericia cuya paulatina y acrítica aceptación práctica es paralela a su

---

<sup>638</sup> BANACLOCHE, J., “Atestado y prueba pericial” en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Mesas Redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 274 y ss., (cfr. pág.287).



inconsistencia conceptual”<sup>639</sup>.

También ha advertido de que la posibilidad de que presten servicios en la Administración de Justicia los profesionales y expertos que sean permanente u ocasionalmente necesarios para auxiliarla no puede servir de amparo para la utilización, en calidad de pseudoperitos, de técnicos en materia jurídica especializada y denuncia el “riesgo de una solapada actividad jurisdiccional por técnicos que carecen de los presupuestos orgánicos y funcionales que legitiman su ejercicio” destacando la necesidad de “una cuidadosa previsión acerca de las condiciones que darían validez a su aportación al proceso”, pues “resultaría inaceptable una presencia funcional de tales expertos orientada hacia el asesoramiento jurídico en materias que, por su complejidad y vertiginoso ritmo de producción normativa, no estuvieran al alcance del Juez. Ello implicaría, de entrada, una intolerable adulteración del genuino sentido del informe pericial”.

PEDRAZ PENALVA ha criticado la jurisprudencia sobre el valor de determinados informes emitidos antes de las sesiones del juicio oral a la que considera gravemente lesiva de espacios jurídicos fundamentales, en cuanto no exigen el contradictorio e invierten subrepticamente la carga de la prueba, al dar virtualidad a los peritajes que han accedido al juicio oral sólo a través de su documentación, pues corresponde al acusado destruir la afirmación contenida en los mismos. Recuerda este autor que

---

<sup>639</sup> Vid. MARCHENA GÓMEZ, M., “De peritos, cuasiperitos y pseudoperitos”, Revista del Poder Judicial n° 39. Septiembre 1995.

el principio de presunción de inocencia requiere que la prueba anticipada y preconstituida se haya realizado con todas las garantías, que haya sido de cargo conforme a "las reglas del criterio humano" y que se haya articulado motivadamente en la sentencia, enlazando los hechos con la resolución del fallo<sup>640</sup>.

En la Sentencia de la Audiencia Nacional en el caso Telecinco, en relación con la prueba pericial, se puede leer:

"También ha de señalarse que el Ministerio Fiscal basa, principalmente, su acusación en las pruebas de los informes periciales realizados por los Inspectores de Hacienda, y en este sentido, además de lo que se ha señalado en el primero de los fundamentos, debe tenerse presente que esos informes establecen el hecho tributario con base en la interpretación que los peritos hacen de las cláusulas de los contratos y de las declaraciones de los testigos, pero las pruebas testificales y documentales que el Tribunal ha de valorar son las practicadas en el acto del juicio oral, y la valoración del Tribunal no puede estar apoyada en la valoración que los peritos hagan, sino en su propia percepción y racional ponderación" (FJ Segundo B).

Aquí se encuentra el núcleo del problema, pues la estrecha conexión entre hecho y Derecho en materia tributaria<sup>641</sup>, que explica la prejudicialidad de facto, plantea, como paradigmáticamente expresan las líneas

---

<sup>640</sup> Vid. PEDRAZ PENALVA, E., «Valoración de los informes periciales. Reflexiones críticas sobre la jurisprudencia del TS y TC», Actualidad Jurídica Aranzadi, números 125 y 126, 1993. En relación con pericias ajenas a las tributarias, pero en las que también se aceptan por el juzgador valoraciones normativas del perito que, sin embargo, son de la exclusiva competencia de aquel.

<sup>641</sup> Vid., ESPEJO POYATO, I., "Organización y funciones de la Administración tributaria en el marco del actual procedimiento tributario. El artículo 61.2 de la Ley General tributaria y las disposiciones Adicionales 13<sup>a</sup> y 14<sup>a</sup> de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas", en VV.AA., (Directora ESPEJO POYATO, I.), *Aspectos formales del Derecho tributario*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, 1995, págs 23-24. Y es que el sentido de los hechos que pueden ser entradas y salidas de fondos solo se obtiene a la luz de la norma jurídica y de la concreta interpretación que de la misma se haga.

reproducidas, la cuestión de cuál sea el adecuado papel de la pericia en los casos de delito fiscal, pues la realidad del hecho imponible dependerá de las pruebas, como por ejemplo el expediente administrativo, valoradas directamente por el juzgador, y no a través del tamiz de los peritos, cuyas apreciaciones jurídicas no interesan al juzgador, como se señala en la citada sentencia.

Por ello, la sentencia del Tribunal Supremo 38/2005, de 28 de enero, antes analizada, subraya: "Las afirmaciones de los funcionarios de la Agencia Tributaria relacionados con hechos constitutivos del tipo del delito fiscal deben ser probadas en la causa de la misma manera que cualquier otra circunstancia relevante para el caso", pues, como concluye esta sentencia, "[e]l delito fiscal debe ser determinado por Jueces y no por funcionarios de la Agencia Tributaria".

La conclusión es que los hechos, las prueba, deben ser valorados directamente por el juzgador, la aritmética, como se apunta en alguna de las sentencias citadas, no parece necesitada de pericia y el Derecho no puede ser su objeto, con lo que cabe preguntarse cual es el margen de la pericia en el delito fiscal, que no puede ser excesivamente amplio, dadas las limitaciones señaladas, y que parece, en consecuencia, limitado a la estricta pericia contable<sup>642</sup>,

---

<sup>642</sup> Esto es lo que apunta un gran defensor de la pericia de los Inspectores de Hacienda en el delito fiscal, que señala que esta "tiene muchos elementos propios de una auditoría de cuentas. En efecto, consiste en una revisión y verificación de documentos -en el más amplio sentido de la expresión-que expresan operaciones económica presuntamente ilícitas, para, precisamente, determinar cuál ha sido la irregularidad [...] si el análisis permite deducir la disposición, desviación o sustracción de fondos con el subsiguiente vaciamiento patrimonial, ya de forma directa ya mediante circuitos financieros más o menos encubiertos, con el consiguiente perjuicio al Erario Público o a terceros". Vid. JIMENEZ VILLAREJO, C., "La prueba pericial en los

que constituye un conocimiento técnico, a diferencia del Derecho tributario, legítimamente ignorado por el juzgador, pero que no puede alcanzar a la fijación de bases y cuotas tributarias que implican aplicación de normas jurídicas, debiendo limitarse al pronunciamiento sobre concretos aspectos contables que pudieran ser relevantes.

El principio *iura novit curia* impide que el Derecho tributario sea objeto de pericia, lo que explica la escasa simpatía de los jueces por las pericias de los Catedráticos de Derecho Tributario<sup>643</sup>, pero deja sin explicar la aceptación en bloque, a menudo incondicionada, de pericias consistentes en operaciones liquidatorias que constituyen, *ex definitione*, operaciones de aplicación del Derecho.

---

delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de finanzas del Estado)", ob. cit, pág. 64. Sin embargo, este tampoco podría ser el objeto de la pericia en el delito fiscal cuyo hecho típico no son actividades ilícitas, sino que la ilicitud es el incumplimiento de la normativa tributaria, ni persigue el vaciamiento patrimonial, atípico desde el punto de vista de este delito, que se mueve, exclusivamente, en la fase de liquidación.

<sup>643</sup> Los peritos pagados por las partes inspiran menos confianza al juzgador que las instituciones públicas. Cfr. PEDRAZ PENALVA, E., «Valoración de los informes periciales. Reflexiones críticas sobre la jurisprudencia del TS y TC», Actualidad Jurídica Aranzadi, números 125 y 126, 1993.

## **CAPÍTULO X.- LAS FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL DELITO FISCAL**

Aunque no es frecuente el empleo de la expresión "policía judicial" para calificar la actuación de la Inspección en los casos de delito fiscal, esta expresión se emplea a menudo en relación con el valor probatorio de sus actuaciones, a las que frecuentemente se reconduce al concepto de "atestado" policial, y con la actuación del Servicio de Vigilancia Aduanera.

### **1.-La Policía Judicial**

El concepto de Policía Judicial hace referencia a una función de auxilio y colaboración con el Poder Judicial en la averiguación del delito y el descubrimiento y aseguramiento del delincuente<sup>644</sup>. Desde antiguo, se ha considerado necesaria la existencia de un cuerpo de policía especializado y exclusivamente dedicado a auxiliar a la Administración de Justicia en esta tarea<sup>645</sup>.

La Constitución de 1978 en su artículo 126, establece que "La Policía judicial depende de los Jueces, de los Tribunales y del Ministerio Fiscal en sus funciones de

---

<sup>644</sup> Según el artículo 282 LECrim, "La Policía judicial tiene por objeto y será obligación de todos los que la componen, averiguar los delitos públicos que se cometieren en su territorio o demarcación; practicar, según sus atribuciones, las diligencias necesarias para comprobarlos y descubrir a los delincuentes, y recoger todos los efectos, instrumentos o pruebas del delito de cuya desaparición hubiere peligro, poniéndolos a disposición de la Autoridad Judicial".

<sup>645</sup> Vid., ARAGONESES MARTÍNEZ, S., en VV.AA., *Derecho Procesal Penal*, ed. Universitaria Ramón Areces, séptima ed., Madrid, 2004, pág. 106.

averiguación del delito y descubrimiento del delincuente, en los términos que la ley establezca" y la LECrim regula esta materia en su Libro II, Título III, "De la policía judicial", artículos 282 al 298, que contienen una regulación ciertamente desfasada.

El artículo 283<sup>646</sup>, en un concepto amplio de Policía Judicial, enumera quienes la constituyen, siendo de destacar que este precepto no menciona a la Inspección de Hacienda. Quizá por ello, la expresión "Policía Judicial" no ha sido normalmente utilizada para designar la actividad de la misma en relación con el delito fiscal, sin perjuicio de que a veces lo haya sido y a menudo la Jurisprudencia y la doctrina, al calificar jurídicamente sus documentos se refieran a los atestados de la Policía Judicial<sup>647</sup>.

La investigación de los delitos es competencia de la

---

<sup>646</sup> Según este precepto, "Constituirán la Policía judicial y serán auxiliares de los Jueces y Tribunales competentes en materia penal y del Ministerio fiscal, quedando obligados a seguir las instrucciones que de aquellas autoridades reciban a efectos de la investigación de los delitos y persecución de los delincuentes:

Las autoridades administrativas encargadas de la seguridad pública y de la persecución de todos los delitos o de algunos especiales.

Los empleados o subalternos de la policía de seguridad, cualquiera que sea su denominación.

Los Alcaldes, Tenientes de Alcalde y Alcaldes de Barrio.

Los Jefes, Oficiales e individuos de la Guardia Civil o de cualquier otra fuerza destinada a la persecución de malhechores.

Los Serenos, Celadores y cualesquiera otros agentes municipales de policía urbana o rural.

Los Guardas de montes, campos y sembrados, jurados o confirmados por la Administración.

Los funcionarios del Cuerpo especial de prisiones.

Los Agentes judiciales y los subalternos de los Tribunales y Juzgados.

El personal dependiente de la Jefatura Central de Tráfico, encargado de la investigación técnica de los accidentes".

<sup>647</sup> PEREZ ROYO, por ejemplo destaca que el informe del inspector debe merecer la consideración de un simple atestado y no la de prueba pericial. Cfr. "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", ob. cit, pág. 578.

Policía Judicial y no parece del todo extraño que a la Inspección de Hacienda se la relacione con la investigación del delito fiscal, especialmente porque esta investigación no se relaciona, en general, con la normal actividad policial y ni la Jurisprudencia ni la doctrina, ni siquiera la especialmente crítica con la actuación investigadora de la Inspección durante la fase preprocesal y con su actividad pericial en el sumario, proponen como alternativa que sea el Juez de Instrucción personalmente o la Policía quienes se encarguen de la investigación del delito fiscal.

Así, JIMENEZ VILLAREJO, recordando que el Ministerio Fiscal está facultado para una investigación preprocesal con el auxilio de la Policía Judicial, destaca la necesidad inexcusable de fortalecer y desarrollar los contactos de este con la AEAT para conseguir una efectiva colaboración en la persecución del delito, pues "si bien al Ministerio Fiscal le corresponde la responsabilidad última de la investigación, así como la determinación jurídica de los elementos y extremos que pueden constituir fuentes y medios de prueba y los requisitos para su validez, es la Inspección de los Tributos la que está llamada a desempeñar un papel de esencial trascendencia para el desarrollo de la investigación, marcando las líneas de trabajo para el descubrimiento de los hechos imponibles efectivamente realizados y calificando los negocios jurídicos

instrumentados para la elusión del tributo”<sup>648</sup>.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 235/2001, de 13 de diciembre, ponente CONDE MARTÍN DE HIJAS, en su Fundamento Jurídico 8 habla del “sentido polisémico del término policía” pues, por una parte, se usa en la doctrina administrativista para denominar un ámbito genérico de la actividad de la Administración, caracterizada por la utilización de técnicas de limitación de los derechos e intereses de los particulares, hablándose en tal sentido de actividad de policía o de policía administrativa<sup>649</sup> siendo un concepto objetivo, pero al mismo tiempo alude a un determinado tipo de órganos, los de la policía gubernativa, lo que remite a un concepto subjetivo, que también tiene una vertiente objetiva, la actividad de esos órganos.

En consecuencia, es posible distinguir entre policía administrativa gubernativa general o de seguridad, y policías administrativas especiales, dependientes de distintas Administraciones Públicas, si bien la licitud en el empleo de determinados medios coactivos se circunscribe a la policía de seguridad, función encomendada a determinados cuerpos, cuya colaboración han de recabar quienes tienen encomendada las funciones de policía especial cuando se requiera el uso de la fuerza física, en

---

<sup>648</sup> JIMENEZ VILLAREJO, C., “La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de finanzas del Estado”, ob. cit., pág. 63.

<sup>649</sup> Vid. GARRIDO FALLA, F. “La evolución del concepto jurídico de policía administrativa”, Revista de Administración Pública, n. 11/1.953.



los términos previstos por el Ordenamiento Jurídico.

La Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad regula la Policía Judicial<sup>650</sup> en su Título II, Capítulo V que se titula, precisamente, "De la organización de Unidades de Policía Judicial", y que se inicia afirmando en el artículo 29 que "Las funciones de Policía Judicial que se mencionan en el artículo 126 de la Constitución serán ejercidas por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, a través de las Unidades que se regulan en el presente Capítulo".

Estas dependen orgánicamente del Ministerio del Interior, aunque en el cumplimiento de sus funciones los funcionarios a ellas adscritos, que deben ser adecuadamente especializados, dependen funcionalmente de los Jueces, Tribunales, o Ministerio Fiscal que estén conociendo del asunto objeto de su investigación (artículos 30 y 31 de dicha Ley Orgánica). En las diligencias que lleven a cabo, por encargo y bajo la supervisión de los Jueces, Tribunales o Fiscales, los funcionarios que las integran tendrán el carácter de comisionados de los mismos, pudiendo requerir el auxilio necesario de las Autoridades y, en su caso, de los particulares (artículo 34.2).

La actuación de la Policía Judicial puede ser anterior o posterior a la apertura de la correspondiente actuación

---

<sup>650</sup> También la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, de Protección de la Seguridad Ciudadana regula potestades típicamente policiales.

judicial. En el primer caso, cuando realicen diligencias de investigación criminal en relación con un hecho presuntamente delictivo, actuarán normalmente bajo la dependencia del Ministerio Fiscal y, una vez empezada la actuación judicial, dependerán funcionalmente de los Jueces, como comisionados de aquellos<sup>651</sup>.

La Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, reguló la Policía Judicial en sus artículos 443 y ss., pero por Ley Orgánica 19/2003, de 23 diciembre, número Ciento veinticinco de su artículo único, se reformó la citada ley, creando en la misma un nuevo libro, el VII, con la rúbrica "Del Ministerio Fiscal y demás personas e instituciones que cooperan con la Administración de Justicia", que en su Título III, regula la Policía Judicial, y comienza disponiendo, en su artículo 547, que la función de la Policía Judicial comprende el auxilio a los juzgados y tribunales y al Ministerio Fiscal en la averiguación de los delitos y en el descubrimiento y aseguramiento de los delincuentes y que competirá, cuando fueren requeridos para prestarla, a todos los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad.

Las funciones de la Policía Judicial son las previstas en el artículo 549 de esta ley<sup>652</sup>, que básicamente se

---

<sup>651</sup> ARAGONESES MARTÍNEZ, S., en VV.AA., *Derecho Procesal Penal*, ed. Universitaria Ramón Areces, séptima ed., Madrid, 2004, págs 106-107.

<sup>652</sup> Según el cual: "1. Corresponden específicamente a las unidades de Policía Judicial las siguientes funciones:  
a) La averiguación acerca de los responsables y circunstancias de los

refiere a la investigación del delito, el ejercicio de la coerción y el auxilio de la autoridad judicial y fiscal y, en los términos del artículo 550<sup>653</sup> se llevarán a cabo bajo la dirección de éstos.

Estas funciones específicas caracterizan a la Policía Judicial frente a otras fórmulas de auxilio jurisdiccional que pueden llevar a cabo otros órganos administrativos, como, por ejemplo, la prevista en el artículo 103 Uno 6 de la Ley 31/1990, en relación con la Agencia Tributaria.

De los preceptos citados se puede concluir que los elementos que caracterizan el régimen jurídico de esta función son la incardinación de la misma dentro del auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la averiguación de los delitos, la actuación bajo la dirección de aquellos, que, sin embargo, no les podrán encomendar la práctica de actuaciones que no sean las propias de su

---

hechos delictivos y la detención de los primeros, dando cuenta seguidamente a la autoridad judicial y fiscal, conforme a lo dispuesto en las leyes.

b) El auxilio a la autoridad judicial y fiscal en cuantas actuaciones deba realizar fuera de su sede y requieran la presencia policial.

c) La realización material de las actuaciones que exijan el ejercicio de la coerción y ordenare la autoridad judicial o fiscal.

d) La garantía del cumplimiento de las órdenes y resoluciones de la autoridad judicial o fiscal.

e) Cualesquiera otras de la misma naturaleza en que sea necesaria su cooperación o auxilio y lo ordenare la autoridad judicial o fiscal.

2. En ningún caso podrán encomendarse a los miembros de dichas unidades la práctica de actuaciones que no sean las propias de la Policía Judicial o las derivadas de las mismas".

<sup>653</sup> Este precepto dispone: "1. En las funciones de investigación penal, la Policía Judicial actuará bajo la dirección de los juzgados y tribunales y del Ministerio Fiscal.

2. Los funcionarios de Policía Judicial a quienes se hubiera encomendado una actuación o investigación concreta dentro de las competencias a que se refiere el artículo 547 de esta Ley, no podrán ser removidos o apartados hasta que finalice la misma o, en todo caso, la fase del procedimiento judicial que la originó, si no es por decisión o con la autorización del juez o fiscal competente".

competencia, así como que no podrán ser removidos o apartados hasta que finalice la actuación o investigación que se les hubiera encomendado, si no es por decisión o con la autorización del Juez o Fiscal competente.

Las anteriores disposiciones no implican atribución exclusiva ni excluyente de la función de Policía Judicial, especialmente en el campo de lo que hemos denominado Policías especiales, que podrían, en su caso, ser judiciales, y en las que podría tener algún papel la Inspección de Hacienda, si se considera la necesidad de investigación especializada del delito fiscal, que, además, no exige normalmente el uso de la coerción física, cuyo monopolio parece ser la característica más destacada y exclusiva de la Policía general, administrativa o judicial.

### **1.1.- Los atestados de la Policía Judicial**

No es infrecuente que se mencione el atestado cuando se consideran los posibles efectos probatorios de las actas y diligencias de la Inspección Tributaria, lo que exige que nos planteemos la cuestión de su naturaleza en orden a determinar sus posibles efectos.

Se trata de un documento administrativo de carácter preprocesal, pues el correspondiente proceso no se ha iniciado, que supera la esfera de lo estrictamente administrativo para situarse en la frontera del proceso penal, sobre cuyo carácter y valor se ha pronunciado el

Tribunal Constitucional en su sentencia 100/1985, de 3 de octubre, ponente DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN.

Se trataba de un caso de colisión de vehículos con práctica de un test de alcoholemia del que la Policía Municipal levantó el correspondiente atestado, a resultas del cual el conductor fue condenado por conducción bajo los efectos de bebidas alcohólicas, presentándose recurso de amparo por vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia, al fundarse el fallo impugnado exclusivamente en el índice de alcoholemia señalado por el atestado policial, carente, según el recurrente, de todo valor probatorio.

En este asunto, el Ministerio Fiscal había considerado que de lo que se trataba era "del valor que haya de otorgarse a un atestado policial, cuyo resultado no fue objeto de ratificación ante el Juez, en el que ni siquiera se recoge la firma del afectado ni, menos, sus manifestaciones sobre las circunstancias del caso o su conformidad o disconformidad sobre la prueba efectuada", concluyendo que este carecía de las necesarias garantías para ser tenido como prueba indiscutida, por lo que la presunción *iuris tantum* de inocencia no había sido destruida por prueba en contrario.

El Tribunal, tras recordar algunas de sus sentencias afirmando el valor de mera denuncia, y no de prueba, del atestado, que, para convertirse en auténtico elemento

probatorio en el proceso debe ser reiterado y ratificado ante el órgano judicial, normalmente mediante la declaración testifical de los agentes policiales firmantes del mismo, concluye:

“La falta de carácter probatorio del atestado no ratificado deriva del artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal<sup>654</sup>, no desvirtuado por otros preceptos legales que sólo admiten el valor de ciertas diligencias preparatorias o sumariales como pruebas anticipadas, anteriores a las que se practiquen en el juicio oral (artículo 730 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal<sup>655</sup>, artículo 8 de la Ley Orgánica 10/1980<sup>656</sup>, de 11 de noviembre), valor que les reconoce el Auto 62/1983, de 16 de febrero, de la Sala Segunda de este Tribunal, sino que se explica también y sobre todo porque los actos de investigación policiales que constan en el atestado no son diligencias sumariales.

La conclusión anterior tiene que ser matizada en aquellos casos en que en el atestado y en las diligencias policiales no se producen simples declaraciones de los inculcados o de los testigos, sino que, como ocurre en el presente caso, se practicaba -preconstituyéndola- una prueba a la que puede asignarse lato sensu un carácter pericial, cuando concurre, además, la circunstancia de la imposibilidad de su repetición posterior. En este caso, aun dejando en claro que el atestado debe ser en el correspondiente juicio ratificado por los agentes que lo hayan levantado, hay que atribuir a su contenido no sólo el valor de la denuncia para llevar a cabo nuevas actividades probatorias, sino un alcance probatorio por sí mismo siempre que haya sido practicada la prueba pericial preconstituida con las necesarias garantías” (FJ 1).

También debe ser considerada la STC 138/1992, de 13 de

---

<sup>654</sup> Según este precepto “Los atestados que redactaren y las manifestaciones que hicieren los funcionarios de Policía Judicial, a consecuencia de las averiguaciones que hubiesen practicado, se considerarán denuncias para los efectos legales.

Las demás declaraciones que prestaren deberán ser firmadas, y tendrán el valor de declaraciones testificales en cuanto se refieran a hechos de conocimiento propio.

En todo caso, los funcionarios de Policía Judicial están obligados a observar estrictamente las formalidades legales en cuantas diligencias practiquen, y se abstendrán bajo su responsabilidad de usar medios de averiguación que la ley no autorice”.

<sup>655</sup> Según el cual podrán también leerse a instancia de cualquiera de las partes las diligencias practicadas en el sumario, que, por causas independientes de la voluntad de aquéllas, no puedan ser reproducidas en el juicio oral.

<sup>656</sup> Según el cual el Juez admitirá las pruebas que sean pertinentes, pero sólo se realizarán anticipadamente y en su presencia aquellas que no pueden practicarse en el acto de juicio oral.

octubre, ponente MENDIZÁBAL ALLENDE, que en su Fundamento Jurídico 2, declaró:

“Este Tribunal Constitucional ha explicado, desde su STC 31/1981, que únicamente pueden considerarse auténticas pruebas las practicadas en el juicio oral, con posibilidad de debate contradictorio y en presencia del juzgador, para conseguir así, en su caso, la convicción de éste sobre los hechos enjuiciados mediante el contacto directo con los elementos utilizados. La instrucción previa, se llame diligencias o de cualquier otro modo, tiene una naturaleza análoga, si no idéntica, a la del sumario y, como éste, su finalidad consiste en la averiguación del delito y la identificación del delincuente, siendo su función procesal la preparación del juicio oral (art. 299 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). Ahora bien, lo dicho no significa que las actuaciones sumariales (en sentido amplio) e incluso las policiales carezcan de eficacia probatoria. No cabe negarles tal eficacia para desvirtuar la presunción de inocencia si fueron obtenidas con las garantías que la Ley y la Constitución exigen y son reproducidas en el acto de la vista con posibilidad de contradicción por la defensa del acusado [SSTC 80/1986, 82/1988 y 137/1988]”.

En relación con el atestado concluye esta sentencia:

“[Este] equivale, en principio, a una denuncia, pero también tiene virtualidad probatoria propia cuando contiene datos objetivos y verificables, que expuestos por los agentes de la Policía Judicial con su forma y las demás formalidades exigidas por los arts. 292 y 293 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, han de ser calificados como declaraciones testificales (TC 22/1988). Es claro que hay partes de ese atestado, como pueden ser la aprehensión de los delincuentes sorprendidos in fraganti, la constancia del cuerpo, los efectos o los instrumentos del delito, el hallazgo de droga, armas, documentos o cualquier otro objeto, los croquis sobre el terreno, las fotografías en él obtenidas y la comprobación de la alcoholemia, entre otras, que encajan por definición en el concepto de la prueba preconstituida o anticipada. Ninguna de las enumeradas son practicables directamente en el juicio oral por ser imposible su reproducción en idénticas circunstancias [SSTC 107/1983 ( RTC 1983\107 ) y 201/1989 ( RTC 1989\201 ), ATC 637/1987]. Así ocurre, en el presente caso, con las huellas de frenado, que la Audiencia Provincial menciona como uno más de los elementos de juicio a tener en cuenta, sin especial relevancia” (FJ 4).

La conclusión es que, pese al tenor literal del artículo 297 de la LECrim, de que el atestado tiene el valor de mera denuncia y, cuando sus autores declaran en el

juicio oral, el de prueba testifical, cuando incluya dictámenes o informes técnicos, estos tendrán el valor de dictámenes periciales, si cumplen los requisitos propios de los mismos, especialmente si se ratifican en el juicio oral.

Por otra parte, dentro de los atestados se encuentran a menudo diligencias que por su naturaleza objetiva no es posible desdeñar, por lo que cuando se documenten en los mismos diligencias objetivas, como aprehensiones in situ de drogas o documentos y registros domiciliarios, con autorización judicial, su valor es el de verdaderas pruebas que encajan dentro del concepto de prueba preconstituida o anticipada, que no son practicables directamente en el Juicio oral por ser imposible su reproducción en idénticas circunstancias.

## **2.- El Servicio de Vigilancia Aduanera de la AEAT como Policía Judicial**

Dentro de la Agencia Tributaria existen una serie de órganos, integrados en el Servicio de Vigilancia Aduanera, que pueden ser calificados como policiales, por reunir las características propias de una Policía, administrativa y judicial, que el artículo 103 de la Ley 31/1990, en el número 5 de su apartado Once, dispuso que se integrara en la Agencia, "conservando todas sus Dependencias, estructura y competencias actuales".



Estos órganos están regulados en el Real Decreto 319/1982, de 12 de febrero, sobre denominación y reestructuración del Servicio de Vigilancia Aduanera, que, en su artículo 2<sup>657</sup>, les atribuye fundamentalmente las tareas de investigación del contrabando y en su artículo 9 dispone: "En el desempeño de su misión los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera tendrán el carácter de Agentes de la autoridad y poseerán, dentro de su competencia, las facultades y atribuciones previstas en las Leyes vigentes para los funcionarios encargados de la investigación y descubrimiento de las correspondientes infracciones"<sup>658</sup>.

---

<sup>657</sup> Que dispone: "Corresponde al Servicio de Vigilancia Aduanera:

1.- El descubrimiento, persecución y represión en todo el territorio nacional, aguas jurisdiccionales y espacio aéreo español de los actos e infracciones de contrabando; a cuyos efectos, y por la consideración legal de Reaseguro Aduanero que el Servicio ostenta, ejercerá las funciones que le son propias de vigilancia marítima, aérea y terrestre encaminada a dicho fin.

La vigilancia marítima se efectuará conforme a lo establecido en el Decreto 1002, de 22 de junio de 1961.

2.- La actuación en cuantas tareas de inspección, investigación y control le sean encomendadas por los Servicios de Inspección de Aduanas.

3.- La participación en misiones de investigación, vigilancia y control en materia de impuestos especiales.

4.- La colaboración con los Órganos competentes en la investigación y descubrimiento de las infracciones de control de cambios.

5.- Cualquier otro cometido que pudiera asignársele por el Ministro de Hacienda.

6.- Las facultades anteriores lo serán sin perjuicio de las reconocidas en la normativa vigente a la Guardia Civil como Resguardo Fiscal del Estado".

<sup>658</sup> Por el carácter de las misiones que le son propias y su condición de Agentes de la autoridad, los miembros del mismo están autorizados para el uso de armas. Por otra parte, el Acuerdo de Schengen, ratificado por España el 30 de junio de 1993, habilitó a los funcionarios de la Administración de Aduanas para desarrollar actividades de vigilancia y persecución transfronteriza en el marco de una investigación judicial por delitos de tráfico de estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas y explosivos, y transporte ilícito de residuos tóxicos y nocivos.

La condición del Servicio de Vigilancia Aduanera como Policía Judicial fue seriamente cuestionada tras las Leyes Orgánicas 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, que sólo mencionan como Policía Judicial a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. La Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, aumentó la polémica al disponer, en su Disposición Adicional Primera:

"1.- Las autoridades, los funcionarios y fuerzas a quienes está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando continuarán desempeñando sus cometidos, con los derechos y facultades que, para la investigación, persecución y represión de estas conductas, han venido ostentando desde su creación.

El Servicio de Vigilancia Aduanera, en la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando, actuará en coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y tendrá, a todos los efectos legales, carácter colaborador de los mismos".

La dicción de este precepto hizo que se cuestionara el carácter autónomo de Policía Judicial de este Servicio, por lo que el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria emitió un informe de 13 de diciembre de 1995, señalando:

"La obligada coordinación del Servicio de Vigilancia Aduanera con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado en materia de investigación, persecución y represión de

delito de contrabando, aun no siendo novedosa implica el reconocimiento explícito de una competencia compartida pero no el sometimiento del primero a órganos directivos o autoridades del segundo [...]

Respecto de otros delitos, diferentes al de contrabando, a juicio de este Servicio Jurídico, no es posible entender implícitas en el nuevo texto legal competencias para investigar, perseguir y reprimir los mismos, y ello, sin perjuicio de lo señalado en la vigente Ley de Enjuiciamiento Criminal y en materia de delitos flagrantes”<sup>659</sup>.

La polémica suscitada dio lugar a la Consulta 2/1999, de 1 febrero, de la Fiscalía General Estado, de extraordinario interés desde la perspectiva de las posibilidades y condicionamientos de la Inspección de Hacienda para ejercer funciones de Policía Judicial, pues según la misma “Policía judicial es policía de los Jueces y Fiscales, dependiente de ellos para que independiente sea el desempeño de la función jurisdiccional” y la Constitución “enuncia la tarea que incumbe a la Policía judicial, pero no atribuye la función a ningún órgano, ni efectúa la distribución material y geográfica de la competencia. En rigor, tampoco predetermina si ha de constituirse como cuerpo específico o como mera función ejercitable por los Cuerpos de Seguridad, ni si su régimen de dependencia de Jueces y Fiscales debe ser orgánico o funcional, por lo que deja en manos del legislador un

---

<sup>659</sup> Por su parte, la Instrucción 1/96, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, sobre ordenación de competencias del Servicio de Vigilancia Aduanera, en base a lo dispuesto en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, sobre represión del contrabando, señaló que éste continuaría desarrollando sus tareas “con estricto cumplimiento de la normativa policial aplicable y con especial cuidado en la observancia rigurosa de los derechos constitucionales y legales de los presuntos responsables de estas conductas”.

extenso margen de libre configuración". Pero, por abierto que sea el modelo, lo preside un principio de indefectible e inmediata aplicación, y es que "antes y por encima de cualquier consideración organizativa, institucional o funcional, lo que individualiza a la Policía judicial es su dependencia de la Justicia".

La creación de unidades orgánicas de Policía judicial en el seno de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, según esta consulta, "no convierte en excluyente su competencia ni expulsa del campo de juego a cualesquiera otras autoridades y funcionarios legalmente habilitados para el ejercicio de la función en virtud de títulos normativos propios", por lo que la LOPJ, al atribuir esta función a los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, no deroga tácitamente el artículo 283 LECrim.

También entiende el Fiscal General del Estado que la Ley Orgánica de Contrabando no atribuye ex novo la función de Policía Judicial, sino que ratifica una atribución previa, y considera que el problema interpretativo más grave no es el de la calificación del Servicio de Vigilancia Aduanera como Policía Judicial, sino el de la articulación práctica de su actuación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, si bien no existe una primacía de las unidades orgánicas de Policía Judicial sobre un servicio adscrito específicamente a la represión del contrabando.

De especial importancia son las consideraciones que

hace la consulta respecto del alcance material de la competencia del Servicio de Vigilancia Aduanera pues, recordando que el Tribunal Supremo ha negado eficacia invalidante de la prueba a las meras extralimitaciones competenciales en que incurran los Cuerpos de Seguridad en el desempeño de la función de Policía Judicial, considera que la competencia del Servicio de Vigilancia Aduanera se extiende también a la investigación de delitos conexos, de acuerdo con los criterios sentados en el artículo 17 de la LECrim pues, el mismo motivo de eficacia que determina la acumulación de objetos procesales, justifica que la previa investigación se efectúe por un mismo órgano o servicio, y que no se fragmente de un modo artificioso, según la tipificación formal de los actos objeto de persecución.

Por ello, las actuaciones del Servicio de Vigilancia Aduanera sobre delitos diferentes del contrabando, no comprendidos originariamente en el texto del artículo 2 de la LO 12/1995, como el blanqueo de capitales, "no suponen un ejercicio arbitrario de su función, sino que son consecuencia directa e inevitable de la potestad que la Ley le confiere, potestad cuyo ejercicio no queda restringido o exceptuado por el hecho bastante habitual de que la conducta normativamente encuadrable en el concepto de contrabando se presente asociada a comportamientos susceptibles de otras formas de tipificación penal".

La conclusión de esta Consulta es que el Servicio de

Vigilancia Aduanera constituye una Policía mixta, administrativa y judicial, que en el desempeño de esta segunda función opera como servicio especializado en la averiguación y represión del delito de contrabando, y cuyos miembros, a todos los efectos, actúan como Agentes de la autoridad, auxiliares de Jueces, Tribunales y Ministerio Fiscal, sin dependencia o sujeción funcional de otros Cuerpos o Fuerzas de Seguridad.

También el Tribunal Supremo ha reconocido la condición de Policía Judicial del Servicio de Vigilancia Aduanera, y, así, en el Auto de la Sala de lo Penal de 31 de julio de 1998 [RJ 1998, 6994] afirmó que "el Servicio de Vigilancia Aduanera, aun no formando parte de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, tiene sin duda alguna la conceptualización de Policía Judicial a tenor de la amplia definición que de la misma se hace en el artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, condición que puede entenderse ratificada en la Disposición Adicional Primera, 1, p.1º, de la Ley Orgánica 12/1995".

Entiende el Alto Tribunal que el Servicio de Vigilancia Aduanera, configurado como una policía administrativa, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, está bajo la dependencia funcional de los Jueces y del Ministerio Fiscal, en tanto su actividad se oriente a la persecución y descubrimiento de los delitos de contrabando, no cuando se trate de meras infracciones

administrativas, si bien cuando la persecución y el descubrimiento de un delito de contrabando sea inseparable de la actividad policial referida a un delito de otra naturaleza, por ejemplo un delito de tráfico de estupefacientes, puede surgir el problema "cuya solución en la normativa vigente no es del todo clara, aunque existan en la misma elementos de peso para sostener que en relación con delitos que no sean los especialmente asignados a las funciones del Servicio éste debe limitarse, de la forma que en cada caso se considere más conveniente, a colaborar con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, los Jueces y los miembros del Ministerio Fiscal"<sup>660</sup>.

La polémica reverdeció a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2003, de 25 de septiembre, ponente MARTÍNEZ ARRIETA, considerando "derogado el artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por las disposiciones legales dictadas en desarrollo del art. 126 CE".

El Tribunal destaca que la legislación española no ha desarrollado, de forma integral, el artículo 126 de la Constitución con una legislación, cada vez más necesaria, que articule la policía judicial, su posición en el sistema penal y las funciones de averiguación del delito y

---

<sup>660</sup> También afirman esta condición de Policía Judicial las Sentencias del Tribunal Supremo 624/2002, de 10 de abril [RJ 2002, 6311], ponente COLMENERO MARTÍNEZ DE LUARCA, 139/2002, de 18 de julio [RJ 2002, 7672], ponente ABAD FERNÁNDEZ, 120/2003, de 28 de febrero [RJ 2003, 2812], ponente SÁNCHEZ MELGAR, y de 17 de febrero de 2003 [RJ 2003, 2442], ponente JIMÉNEZ GARCÍA. Existen, también, sentencias del Tribunal Constitucional resolviendo recursos de amparo en asuntos con actuación de Vigilancia Aduanera sin que esta fuera cuestionada, como, por ejemplo, la sentencia 82/2002, de 22 de abril.

descubrimiento y aseguramiento del delincuente con dependencia de los Jueces, Tribunales y del Ministerio Fiscal, lo que "permite la aparición de problemas como los que son objeto de esta impugnación", pues corresponde al legislativo "la determinación de los órganos a los que se encomienda la función de policía judicial, sin que los jueces de instrucción puedan atribuir funciones de policía judicial a cualquier funcionario".

A juicio del Tribunal, características de la policía judicial han de ser la dependencia, "al menos funcional", respecto de los jueces y fiscales; la exclusividad en su función de investigación, la especialización en las distintas formas de delincuencia, el secreto en relación con las órdenes recibidas y la investigación que se realiza, lo que "junto a la nota de inamovilidad mientras realiza la investigación, permite la aparición de un sentimiento de pertenencia al sistema penal de represión de hechos delictivos en el que actúa".

Respecto al Servicio de Vigilancia Aduanera, considera el Tribunal que su carácter de órgano colaborador aparece referenciado a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y a un tipo delictivo concreto, sin que quepa realizar una interpretación extensiva de su actuación respecto a otras actividades de investigación, pues la policía judicial realiza la investigación de hechos delictivos bajo la dependencia del Juez de Instrucción,



pero en esa función actúa con competencia propia y específica de acuerdo a las prescripciones legales interpretadas desde el art.126 CE.

En consecuencia, la atribución de la condición de policía judicial no es una cuestión meramente nominal, sino que supone la integración en el sistema penal de represión de hechos delictivos, con específicas posibilidades de actuación, sin que quepa una extensión de las competencias sin un amparo legal que lo disponga, "posibilitando así la existencia de los precisos mecanismos de control propios de un Estado de Derecho".

Ahora bien, después de lo anterior, el propio Tribunal analiza "la pretensión de nulidad que se solicita como consecuencia de la no consideración de policía judicial al servicio de vigilancia aduanera", y afirma:

"La encomienda al servicio de vigilancia aduanera de funciones propias de policía judicial, que en esta Sentencia declaramos no procedentes, no puede integrar el presupuesto de la nulidad, "que se prescinda total y absolutamente", pues, ciertamente, el ordenamiento jurídico no es lo preciso que debiera subsistiendo normas que dan lugar a actuaciones equívocas apoyadas, incluso, en pronunciamientos de esta Sala [...] Por otra parte, la actuación investigadora del servicio de vigilancia aduanera como policía judicial, tampoco ha supuesto, o al menos no se denuncia, una indefensión al acusado a quien ha visto respetados sus derechos en el proceso".

La polémica creada por esta sentencia dio lugar al Acuerdo del Pleno No Jurisdiccional de la Sala Segunda Tribunal Supremo, de 14 noviembre 2003 [JUR 2004, 187246], en relación con la cuestión, ¿El Servicio de Vigilancia Aduanera es Policía Judicial?, a la que respondió

afirmativamente<sup>661</sup>.

El Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) ha tenido después numerosas ocasiones de pronunciarse sobre esta cuestión, pudiendo citarse en este sentido la sentencia 392/2006 de 6 abril [RJ 2006, 5322], ponente SORIANO SORIANO, que, en su Fundamento de Derecho Primero, en relación con el cuestionamiento de la actuación de este Servicio que, tras utilizar las bases de datos de la Agencia solicitó del Juez la incorporación de lo actuado al sumario declaró que "en todo caso la investigación se realiza manejando datos del M° de Hacienda al que orgánicamente pertenecen tales funcionarios, por lo que no se exceden de sus funciones y menos en la represión de un delito de blanqueo de capitales, directamente ligado a la actuación inspectora del referido Ministerio.

La solicitud que esos funcionarios de vigilancia aduanera hacen al Juzgado de guardia para que «permita el aporte de los datos contenidos en las distintas bases o registros a que tengan acceso en razón de su puesto de

---

<sup>661</sup> Con el siguiente tenor:

"PRIMERO

El artículo 283 de la LECrim no se encuentra derogado, si bien debe ser actualizado en su interpretación.

SEGUNDO

El servicio de vigilancia aduanera no constituye Policía Judicial en sentido estricto, pero sí en sentido genérico del art. 283.1 de la LECrim, que sigue vigente conforme establece la Disposición Adicional Primera de la LO 12/95, de 12 de diciembre sobre represión del contrabando. En el ámbito de los delitos contemplados en el mismo tiene encomendadas funciones propias de Policía Judicial, que debe ejercer en coordinación con otros cuerpos policiales y bajo la dependencia de los jueces de instrucción y del ministerio fiscal.

TERCERO

Las actuaciones realizadas por el servicio de vigilancia aduanera en el referido ámbito de competencia son procesalmente válidas."

trabajo», no hubiera sido necesario, ya que se hallan realizando una actividad profesional en el ámbito funcional asignado” y concluye: “Es más, como policías judiciales que son en sentido genérico (art. 283 LECrim) poseen las facultades del art.282 de la misma Ley de Ritos, que incluso les hubiera permitido practicar más diligencias de investigación en lugar de limitarse a comunicar un informe a la autoridad judicial”.

La sentencia 506/2006 de 10 mayo [RJ2006,3640] ponente BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE recuerda que “la atribución de policía judicial no es cuestión meramente nominal. Supone, en primer lugar, la integración en el sistema penal de represión de hechos delictivos,[...]Por ello, [...]son Policía Judicial quienes resultan competentes por su propia autoridad para investigar, sin necesidad de acudir inicialmente al Juez, siendo esta materia en principio reservada a la Ley Orgánica”, concluyendo que, “en el concreto caso que nos ocupa los Agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera, como miembros de la Agencia Tributaria se limitan a iniciar una investigación de datos fiscales y tributarios, y al detectar una posible actuación delictiva en el acusado, ponen en conocimiento del Juez de Guardia los datos obtenidos, tal como preceptúa el art. 262 LECrim” (FJ Segundo) <sup>662</sup>.

---

<sup>662</sup> Esta sentencia recuerda la de 25 de septiembre de 2003, reprochando al legislador la falta de desarrollo integral del artículo 126 de la Constitución causante de “problemas como los que son objeto de esta

En conclusión, el Servicio de Vigilancia Aduanera constituye una Policía mixta, administrativa y judicial, que en el desempeño de esta segunda función opera como servicio especializado en la averiguación y represión del delito de contrabando y cuyos miembros, a todos los efectos, actúan como Agentes de la autoridad, auxiliares de Jueces, Tribunales y Ministerio Fiscal, sin dependencia o sujeción funcional a otros Cuerpos o Fuerzas de Seguridad, estando sujeto, en su calidad de Policía Judicial a las órdenes e instrucciones de la Autoridad Judicial y Fiscal de quienes dependen funcionalmente y a quienes deben dar cuenta puntual de su actuación investigadora.

En línea con la inclusión de este servicio en la Policía Judicial, la Ley 25/2007, de 18 de octubre, de Conservación de Datos Relativos a las Comunicaciones Electrónicas y a las Redes Públicas de Comunicaciones, declara en su Preámbulo que se entienden por agentes facultados los miembros de los Cuerpos Policiales autorizados para ello, así como los funcionarios de la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera, en el desarrollo de sus competencias como Policía Judicial, de acuerdo con

---

impugnación. No obstante, el desarrollo normativo permite obtener algunas conclusiones" recordando que "corresponde al Estado, a través del legislativo, la determinación de los órganos a los que se encomienda la función de policial judicial, sin que los Jueces de instrucción puedan atribuir a cualquier funcionario o trabajador por cuenta de empresa privada, las funciones de policía judicial, sin perjuicio del deber de colaboración que a todos corresponde" Básicamente iguales en este sentido hay que citar las sentencias 970/2006 de 3 octubre [RJ 2006, 7581], ponente SAAVEDRA RUIZ, 1426/2005, de 13 diciembre, [RJ 2005, 10171], ponente BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE, etc.

el apartado 1 del artículo 283 de la LECrim<sup>663</sup>.

### **3.- Las posibilidades del Servicio de Vigilancia Aduanera como Policía Judicial en el delito fiscal**

Dado que en el ámbito de la investigación del delito fiscal parece que no existe propiamente la función de policía judicial especializada y, dado que la prohibición de actuaciones en relación con el mismo ha conducido a que éste, como tal, sea una realidad ajena a la Inspección Tributaria<sup>664</sup>, se ha detectado en el seno de la AEAT una tendencia a utilizar el Servicio de Vigilancia Aduanera en el ámbito de la investigación del delito fiscal, que explica el análisis que del mismo hacemos en estas páginas.

La Orden de 2 de junio de 1994, en su preámbulo, destaca que "la consecución de una eficaz lucha contra el fraude hace preciso habilitar al Servicio de Vigilancia Aduanera para llevar a cabo labores de investigación de los tributos cuya gestión tiene encomendada la AEAT". No contiene esta Orden mención al papel de la Inspección en esta cuestión.

---

<sup>663</sup> En su artículo 6, relativo a las normas generales sobre cesión de datos, ésta ley prevé que la cesión de los datos conservados de conformidad con lo dispuesto en la misma se efectuará únicamente a los agentes facultados, a cuyos efectos, tendrán esta consideración, además del personal del Centro Nacional de Inteligencia y de los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, cuando desempeñen funciones de policía judicial, "los funcionarios de la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera, en el desarrollo de sus competencias como policía judicial, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal".

<sup>664</sup> Que, sin embargo, es quién normalmente se encontrará el delito fiscal en su actividad cotidiana, y que, a juicio de no pocos, debería dedicarse fundamentalmente a su persecución.

Según dispone el apartado Quinto de la misma, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales estará integrado, entre otros, por la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera, y, según su Disposición Adicional Primera: "De acuerdo con lo establecido en el número 5 del artículo 2 del Real Decreto 319/1982, de 12 de febrero, el Servicio de Vigilancia Aduanera podrá colaborar en misiones de investigación con los órganos de la Inspección de los Tributos y de Recaudación a petición de los mismos, de acuerdo con sus instrucciones, y cuando así lo determine el Director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria".

El artículo 56 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social en su apartado Trece 2 dispuso: "Sin perjuicio de las competencias que hasta la fecha corresponden al Servicio de Vigilancia Aduanera, éste desarrollará las funciones que se le encomienden en el ámbito de la persecución, investigación y descubrimiento del fraude fiscal y de la economía sumergida".

La Orden de 27 de julio de 1998 por la que se desarrolla la estructura del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria dispone que el Departamento se integre, entre otros, por la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera señalando en su preámbulo que "se pretende conseguir una mayor coordinación en la

lucha contra el fraude, sentando las bases organizativas para la plena incorporación del Servicio de Vigilancia Aduanera a estas tareas, pues si bien este Servicio se integró formalmente en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria desde la creación de ésta, lo cierto es que ha mantenido hasta el momento características organizativas y funcionales, heredadas de su anterior configuración como organismo autónomo, que no han facilitado la actuación conjunta y coordinada con los restantes órganos controladores de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria".

La Resolución de 28 de julio de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales dependientes de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, repite el preámbulo de la Orden que la precede y que se acaba de reproducir, y en su apartado Séptimo, relativo a las Áreas Regionales Operativas de Aduanas e Impuestos Especiales, n.1 letra e) atribuyó a éstas, bajo la dependencia directa del Jefe de Dependencia Regional, "el desarrollo en el ámbito provincial de las funciones que se encomienden a Vigilancia Aduanera en el ámbito de la persecución, investigación y descubrimiento del fraude".

La Resolución de 27 de octubre de 1998, de la

Presidencia de la AEAT, por la que se creó la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, prevé que el Director de la Agencia determine los supuestos de colaboración de Vigilancia Aduanera con aquella mediante acuerdo, en el que se designará el ámbito de tal colaboración.

La Instrucción 5/99, de 23 de diciembre de 1999, del Director de la AEAT, estableció el procedimiento de colaboración entre las unidades operativas de Aduanas, en misiones de investigación, y los órganos de la Inspección de los Tributos y de Recaudación.

La Resolución de 23 de diciembre de 2002, de la Presidencia de la AEAT otorgó a las unidades operativas de Vigilancia Aduanera funciones de colaboración con los órganos de Gestión Tributaria, autorizando al Director general de la Agencia para determinar el modo de prestar dicha colaboración.

La Resolución de 7 de enero de 2003, de la Dirección General de la AEAT delegó "la competencia para autorizar actuaciones concretas de colaboración de unidades operativas de Aduanas e Impuestos Especiales, en misiones de investigación, con los órganos de la Inspección de los Tributos, de Recaudación y de Gestión Tributaria" en los Delegados Especiales, cuando las unidades operativas de Vigilancia Aduanera y los órganos de la Inspección de los Tributos, de Recaudación o de Gestión Tributaria se integren en su Delegación Especial, y en el Director del



Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales, cuando estos se integren en distintas Delegaciones Especiales o servicios centrales de la AEAT.

Esta Resolución afirma en su preámbulo: "La valoración de las colaboraciones realizadas hasta la fecha, los resultados obtenidos de las mismas y la utilización de las posibilidades de actuación de las unidades de Vigilancia Aduanera en la investigación del fraude fiscal han aconsejado la ampliación, a los órganos de Gestión Tributaria, de las actuaciones de colaboración de las unidades operativas de Aduanas e Impuestos Especiales, lo que ya estaba previsto en el programa especial de calidad de la AEAT para el año 2002".

La Instrucción 1/2003, de 23 de enero, de la Dirección General de la AEAT, estableció el procedimiento de autorización de actuaciones concretas de colaboración entre las unidades operativas de Aduanas e Impuestos Especiales, en misiones de investigación, con los órganos de Inspección de los Tributos, de Recaudación o de Gestión Tributaria.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal<sup>665</sup>, elaborado por la Agencia Tributaria y presentado en el Consejo de Ministros en febrero de 2005, estableció como una de sus líneas prioritarias de actuación el "refuerzo de la investigación", y la colaboración de unidades operativas de

---

<sup>665</sup>Vid. Información Institucional/Campanias/Plan\_de\_prevenion\_del\_fraud e/ppff.pdf.

Aduanas e Impuestos Especiales en misiones de investigación con los órganos de la Inspección de los Tributos, de Recaudación y de Gestión Tributaria.

En este Plan se destaca que la prevención de las tramas organizadas de fraude y, en general, el control de las formas de fraude más complejas exige reforzar la investigación y la utilización de métodos de tipo policial, por lo que prevé el desarrollo de líneas de colaboración con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, así como un mayor aprovechamiento de los recursos de Vigilancia Aduanera, como unidad especializada de la Agencia en tareas de prevención del contrabando y narcotráfico y apoyo a la investigación fiscal, así como que en todos los casos se proponga por la Agencia un programa de actuaciones a realizar en sede judicial, con puesta a disposición del Tribunal de una unidad específica para llevarlo a cabo, con el objeto de asegurar la obtención de pruebas necesarias para el buen fin del expediente<sup>666</sup>.

En relación con las actuaciones a realizar cuando se detecta el fraude, se prevé la solicitud de colaboración a Vigilancia Aduanera o a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado para realizar acopio de pruebas que puedan fundamentar una posible denuncia<sup>667</sup> y también se manifiesta en este Plan que en la colaboración de Vigilancia Aduanera

---

<sup>666</sup> Ibidem, págs. 29-31.

<sup>667</sup> Ibidem, pág. 77.

con otras áreas funcionales se han logrado buenos resultados, aunque en algunos casos se ha detectado un uso ineficiente de las posibilidades de dicha Área Operativa<sup>668</sup>.

Tras afirmar que el modelo de coordinación entre los órganos de la Inspección Financiera y Tributaria y la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales es insatisfactorio, se afirma en este Plan "excepto en lo que se refiere a la colaboración de Vigilancia Aduanera con la Inspección Financiera y Tributaria"<sup>669</sup>.

La Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, añadió una Disposición Adicional Segunda a la Resolución de 28 de julio de 1998, del siguiente tenor:

"A petición del titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes:

a) El Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria podrá autorizar la colaboración de funcionarios de la Oficina Nacional de Investigación en actuaciones propias de Equipos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central.

b) El correspondiente Delegado Especial de la Agencia Tributaria podrá autorizar que los funcionarios o unidades de Aduanas e Impuestos Especiales que fueran competentes por razón del domicilio realicen las funciones de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central respecto a los obligados tributarios adscritos a ésta.

Estas autorizaciones deberán constar en el correspondiente expediente y se exhibirán por los funcionarios autorizados a petición del obligado tributario".

Por instrucción 3 / 2007, de 3 de octubre de 2007, de

---

<sup>668</sup> Ibidem, págs. 178-179.

<sup>669</sup> Ibidem, pág. 185.

la Dirección General de la AEAT se complementó la Instrucción 1/2003, de 23 de enero, "contemplando las singularidades que tiene la colaboración de las Unidades Operativas de Vigilancia Aduanera, que tienen condición de policía judicial, con las Unidades de Inspección que realicen actuaciones administrativas de investigación".

Las disposiciones enumeradas, y las menciones del Plan de Prevención del Fraude Fiscal no son sino la expresión de la necesidad de una Policía Judicial en el ámbito de la AEAT para la investigación del delito fiscal, que, dada su inexistencia, se intenta paliar con la evidente tendencia que las mismas ponen de manifiesto a la utilización del Servicio de Vigilancia Aduanera a estos efectos, lo que plantea la cuestión de las posibilidades como Policía Judicial para el delito fiscal que esta vía ofrece.

Cuestión que en las páginas anteriores ha debido quedar sobradamente contestada, pues el carácter y la competencia de Policía Judicial del Servicio de Vigilancia Aduanera, sin perjuicio de la necesaria flexibilidad que antes ha quedado evidenciada, se circunscribe al delito de contrabando y conexos, y no, en general, al delito fiscal.

#### **4.- La Inspección de Hacienda como Policía Judicial del delito fiscal**

Al margen de la siempre necesaria coordinación en el seno de la AEAT y de la conveniencia de aprovechar

experiencias y conocimientos extremadamente valiosos en el ejercicio de tareas de auténtica investigación, no se debe olvidar que quien es, o debería ser, técnica, material y naturalmente competente para la investigación del delito fiscal es la Inspección de Hacienda, en base a la cual, con la debida especialización e independencia funcional, así como con la necesaria relación con la Jurisdicción Penal, que permita el adecuado control de la misma, se ha de articular esta función, naturalmente, previo su reconocimiento legal, incompatible, desde luego, con la presente prohibición de actuación.

Reconocimiento legal que, dado el concepto amplio de policía judicial en los términos analizados y la previsión del artículo 103 de la Ley 31/1990, podría estar ya presente como parece considerar la Jurisprudencia que, a menudo, bajo la denominación de peritos, utiliza ampliamente a la Inspección de los Tributos en tareas de investigación en el proceso penal, lo que no podría hacer si esta no fuera su competencia propia, pues, como se ha puesto de relieve, no se pueden atribuir funciones de policía judicial fuera del marco de competencia del órgano que las ejerce.

Paradigmática en este sentido es la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), 17/2005, de 3 febrero, [RJ 2005, 6665], ponente RAMOS GANCEDO, en un asunto de facturas falsas en el que se planteó la participación, como

imputado, de un Inspector de Hacienda, que declaró:

"El motivo no cuestiona la concurrencia en el hecho enjuiciado de los elementos configuradores del tipo, porque su presencia es nítida en el caso de autos. En efecto, la estructura del art. 408 CP requiere un sujeto activo en quien concurra la condición de funcionario público con obligación de perseguir los delitos, encuadrándose en esta categoría los funcionarios integrados en la Policía Judicial (arts. 282 y 283 LECrim), el Ministerio Fiscal y los órganos jurisdiccionales de la Justicia Penal. Pero también esa condición se da en otros funcionarios que están específicamente obligados a perseguir determinados delitos, como son los Inspectores de Hacienda respecto a los delitos fiscales (véase STS de 23 de febrero de 1979 [RJ 1979, 725])" (FJ Vigésimo noveno).

Esto supone que no se puede negar la competencia de la Inspección de Hacienda para investigar el delito fiscal como auténtica Policía Judicial, para lo cual sería, sin embargo, necesario que desapareciera la vigente prohibición de actuaciones y que se tomaran las medidas organizativas y procedimentales adecuadas para garantizar la realización de esta tarea, si bien en el seno de la Agencia, bajo la posible dirección y el necesario control por parte de la Jurisdicción Penal y el Ministerio Fiscal, así como para garantizar la necesaria independencia de los funcionarios que la realicen en términos que podrían ser similares a los de la alemana *Steuerfahndung*.

JIMENEZ VILLAREJO ha señalado que, "[s]i, en un primer momento, la lucha contra el fraude fiscal se integraba en un objetivo unívoco que era la persecución de la infracción administrativa, a partir de la reforma penal de 1985 y, sobre todo, desde la vigencia del nuevo Código Penal, se ha delimitado claramente una dualidad de objetivos que implica

estrategias, procedimientos, organizaciones y sistemas de valores diferentes”<sup>670</sup>.

Quizá la conclusión más llamativa que se puede extraer de estas páginas sea la de la inexistencia en nuestro sistema de un procedimiento para la investigación del delito fiscal y de unos órganos claramente competentes para ello, lo que plantea serios problemas de todo tipo, en orden a la persecución del delito, por un lado, y en orden al adecuado respeto de los derechos consagrados en el artículo 24 de la Constitución, por otro.

Problemas que se intentan confrontar, por un lado, mediante la utilización de la fórmula del peritaje, en olvido, a menudo, de elementales principios jurídicos y del expediente administrativo, que tiene un muy legítimo papel que jugar, oscurecido por la prohibición de actuación, y, por otro, mediante la utilización de las posibilidades investigadoras de órganos que realmente carecen de la competencia material en este campo.

La posible explicación de esta situación se debe a la combinación histórica de la inexistencia de la figura del delito fiscal unida a un aparato del Estado no democrático y con una sólida potestad sancionadora en materia tributaria que, sin embargo, resultaba relativamente benévola y, por tanto, poco conflictiva. La aparición de la

---

<sup>670</sup> JIMENEZ VILLAREJO, C., “La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de finanzas del Estado”, *Jueces para la Democracia*, n. 31, 1998, pág. 63.

figura del delito fiscal, al mismo tiempo que la democracia<sup>671</sup> hubiera debido plantear la cuestión del ejercicio de las competencias de investigación en esta materia, en el marco del, necesariamente especializado, pero normal, ejercicio de las funciones de investigación de delitos. Precisamente el desarrollo ulterior que condujo a la paralización de la actuación administrativa en los casos de delito fiscal fue lo que permitió que esta cuestión permaneciera a la sombra, pues poco se han de necesitar competencias cuyo ejercicio, en definitiva, está vedado.

Como contrapartida, y dado que siempre la otra cara de la potestad administrativa es el derecho del ciudadano, la situación jurídica del contribuyente en su posible relación con la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal no se ha planteado con toda su crudeza. En parte debido a la orden de paralización que evita muchos de los posibles conflictos que surgirían de una relación que, simplemente, se abandona<sup>672</sup>. En parte también debido al general desconocimiento de la situación real, que se suple

---

<sup>671</sup> Recordemos que se introdujo, nada menos, que en la primera ley de las Cortes democráticamente elegidas.

<sup>672</sup> Vid. BILBAO ESTRADA, I./CHAZARRA QUINTO, A., "La supresión del trámite de audiencia en los delitos contra la Hacienda Pública. Una reflexión en torno a la deficiente articulación de los procedimientos de aplicación de los tributos y el proceso penal" I y II, La Ley, ns. 6752 y 6753 de 9 y 10 de julio de 2007 respectivamente. Estos autores indican que el verdadero problema radica en la articulación de los procedimientos de gestión e inspección tributaria con el proceso penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y, en concreto, en el lapso temporal desde que se produce la apreciación de posibles indicios de delito y surge la obligación de suspensión. A su juicio, el retraso en la interrupción de la actuación administrativa y la consecuente ausencia de garantías en los procedimientos de aplicación de los tributos plantea problemas que no surgirían si se realizara un seguimiento estricto del mandato de cesar las actuaciones.



en términos de asunciones, tan razonables como insuficientemente fundadas.

A este desconocimiento ha contribuido no poco el cambio normativo constante en cuestiones organizativas, así como la insuficiente regulación escrita y el hermetismo sobre las mismas que ha permitido que ni en la doctrina, ni en la Jurisprudencia, ni en la propia Administración Tributaria se sea del todo consciente del problema<sup>673</sup>.

Ahora bien, como acertadamente señalan PALAO TABOADA y BILBAO/CHAZARRA, solo el respeto absoluto de la orden de paralización de actuaciones, que estos últimos autores parecen defender, puede evitar el problema de la situación de la Administración y de los derechos del contribuyente en la fase preprocesal, precisamente porque esta no existe.

Desde luego, legalmente ahora es así. La cuestión es si ello puede y debe ser así o si, por el contrario, se considera conveniente que la Administración Tributaria no evite, por disposición legal, el delito fiscal, sino que actúe e investigue, lo cual es especialmente importante, y en la práctica inevitable, en esa fase de penumbra de que habla PALAO TABOADA.

---

<sup>673</sup> Tampoco es ajena a este fenómeno la desjuridificación que, entre tanto, se ha producido en la Administración Tributaria, en la que no está prevista la necesidad de una especialización jurídico-tributaria en ningún campo de su cotidiana actividad de aplicación de la norma tributaria, dado que todos sus miembros son, sin diferencias y *ex definitione*, especialistas en todo, de manera que en las cuestiones jurídicas en las que un jurista caminaría con sumo cuidado resultan más eficaces los no juristas, especialmente una vez que la aplicación cotidiana del Derecho se transforma en una cuestión de toma de decisiones colectivas de Jefatura.

En relación con esta cuestión se deben traer a colación las consideraciones de JUAN LOZANO, sobre el carácter masivo de la gestión tributaria actual, lo que hace imposible que la Administración Tributaria lo compruebe todo, de ahí que surja la necesidad de delimitar qué es lo que se va a comprobar, lo que supone una amplísima discrecionalidad de la Administración para escoger los sujetos que van a soportar sus actuaciones de comprobación e investigación<sup>674</sup>.

Cada año, por Resolución de la Dirección General de la AEAT se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario en base a la previsión de la Ley General Tributaria, artículo 116, según la cual “[l]a Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen”.

Por ejemplo la Resolución de 12 de enero de 2010, aprobó este plan para 2010, señalando las “áreas de riesgo fiscal de atención preferente” en los siguientes términos:

“1.1. Actuaciones de control intensivo.

El control intensivo comprende las actuaciones que se dirigen al descubrimiento, regularización y represión de las formas más graves y complejas de fraude [...]. Son actuaciones con un fuerte componente investigador que se realizan por los órganos del área de Inspección Financiera y Tributaria y de Aduanas e Impuestos Especiales que ejercen funciones inspectoras. Se incluyen también en este grupo las actuaciones que se realizan por el Área Operativa de Aduanas e Impuestos Especiales [...].

Las áreas prioritarias de actuación en 2010 atenderán

---

<sup>674</sup> JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, ob. cit., pag. 125.

especialmente a aquellos ámbitos y actividades donde la situación económica actualmente existente puede originar un cambio de conducta de los obligados tributarios hacia situaciones de fraude fiscal, estableciendo los mecanismos de prevención y control adecuados para evitar tales comportamientos. De esta forma, las áreas prioritarias en 2010 serán las siguientes:

a) Se mantiene como elemento esencial en la lucha contra el fraude fiscal la existencia de equipos y unidades de inspección dedicados en exclusiva a la identificación e investigación de las formas más graves y complejas de fraude, así como a la elaboración de propuestas de actuación dirigidas a su represión. La planificación de estas actuaciones y la responsabilidad de su desarrollo serán coordinadas a nivel nacional y territorial. Se destaca el papel esencial de la colaboración entre los distintos órganos de la Agencia con responsabilidades de control y con otros órganos administrativos, así como de la judicialización o interposición de denuncias con la mayor rapidez posible, cuando se aprecien elementos que permitan presumir la existencia de conductas ilícitas en las actividades investigadas.

En este punto, tendrá una gran importancia la investigación de estructuras fiduciarias [...] todos ellos mecanismos destinados a la ocultación de la titularidad de rentas o patrimonios para la defraudación fiscal [...]. Asimismo, se mantendrá la coordinación de actuaciones respecto a centros de planificación que comercializan productos dirigidos a la defraudación fiscal [...].”.

Las líneas anteriores deberían dejar pocas dudas sobre la necesidad de una respuesta afirmativa a la cuestión que antes planteábamos. Ello significa que no se puede continuar evitando la cuestión del establecimiento de las necesarias diferencias procedimentales, legales, y organizativas, en la actuación de la Administración Tributaria tras los primerísimos indicios de delito, en cuanto derivadas de la muy diferente posición jurídica de ambas partes, Administración y administrado, en los procedimientos estrictamente tributarios y en el procedimiento penal.

Procedimiento penal que, en el caso del delito fiscal, no parece que pueda ser, directamente, el proceso penal tal

y como se concibe en la actualidad, pues, una cosa es que ninguna disposición se haya ocupado de atribuir a la Inspección auténticas competencias investigadoras<sup>675</sup> en los casos de delito fiscal, en el seno de un auténtico procedimiento investigador, con un adecuado reconocimiento de los derechos del ciudadano incurso en el mismo, que, efectivamente, ninguna disposición se ha preocupado de establecer, y otra bien diferente es que de ahí resulte que la investigación tributaria deba corresponder exclusivamente a la Jurisdicción Penal, al Ministerio Fiscal y a la Policía<sup>676</sup>, sin que en la misma la Inspección Tributaria represente un papel principal, legítimo, y no por vías espurias, pues es el único órgano del Estado con posibilidades técnicas de hacerlo.

Independientemente de las dificultades de articulación técnica de estas competencias y de este procedimiento, lo

---

<sup>675</sup> Sin perjuicio de que la inspección ordinaria cuenta con un poderosísimo instrumento cual es la investigación de las cuentas corrientes que, sin embargo, puede accionar en sus actuaciones más normales. Por ello, en relación con la ampliación de las posibilidades de comprobación de los órganos gestores, JUAN LOZANO propone singularizar de un modo más acusado el procedimiento de inspección, introduciendo las modificaciones jurídicas necesarias para convertirlo en un instrumento más potente de lucha contra el fraude, dada la desproporción entre la situación fáctica a comprobar y el régimen jurídico, gravosa para los intereses particulares, en cuanto pueda exceder de lo necesario, e igualmente gravosa para los intereses públicos, en cuanto que se queda corto para la localización, detección y sanción del fraude sofisticado, de manera que el procedimiento inspector, en su opinión que se ha de suscribir, es "a la vez demasiado y demasiado poco". Vid. JUAN LOZANO, A., "Hacia una nueva regulación de las funciones inspectoras: reflexiones para el debate", en VV.AA., *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 69.

<sup>676</sup> Evidentemente, y por ello no se niega, la investigación de los delitos está encomendada, en general, a los Jueces de Instrucción y al Ministerio Fiscal, además de a la Policía Judicial.

cierto es que nuestro Ordenamiento Jurídico necesita para la Inspección Tributaria ese procedimiento investigador que apunte a un auténtico proceso penal, y que quienes estudian el procedimiento administrativo en los casos de delito fiscal creen ver en esa fase preprocesal de la que críticamente hablan<sup>677</sup>, porque no es tal, sino sólo un normal desenvolvimiento de la jerarquía administrativa.

En tanto no se articule este procedimiento no se podrá plantear debidamente el tema de los derechos del contribuyente en el mismo, porque no hay que olvidar que siempre, la saludable contrapartida de los derechos del uno son las potestades del otro.

En definitiva, se trata de la necesidad de atribuir a una rama de la Inspección de Hacienda<sup>678</sup>, como sucede en Alemania con la *Steuerfahndung*, auténticas potestades investigadoras, lo que supone la consideración de la misma como Policía Judicial, y la posibilidad del recurso a métodos policiales, en el marco de un procedimiento, distinto del de inspección, configurado para salvaguardar las necesarias garantías del ciudadano y, por supuesto, con el reconocimiento del papel que a la Jurisdicción Penal y al

---

<sup>677</sup> Vid, en este sentido, por todos, SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit.

<sup>678</sup> No se trata aquí de hacer una concreta propuesta organizativa/funcional, sino sólo de destacar que el núcleo duro del conocimiento que, necesariamente, han de tener quienes integren esta rama ha de partir de los normales conocimientos y experiencia cotidiana de la Administración Tributaria, a los que, sin duda, habría que añadir una excelente formación procesal y de técnicas propias de la policía. Ello requeriría, sin duda, descartar como punto de partida la especialización, tan meritoria, de todos en todo, que actualmente es la regla.

Ministerio Fiscal debe corresponder en el mismo.

### **5.- El expediente administrativo ante el delito fiscal**

En el curso de sus actuaciones, la Inspección extiende actas y diligencias, cuyos efectos y posible valor probatorio parecen haberse perdido en las vueltas del camino del delito fiscal, pues también en estos expedientes, aunque no se extiendan actas, se extienden diligencias que tendrían la fuerza probatoria de los documentos públicos, que es muy importante, incluso partiendo del principio de libre apreciación conjunta de la prueba<sup>679</sup>.

En el contexto de la normal actividad administrativa documentada en un expediente es en el que cobra sentido la posibilidad de aceptar el testimonio de los Inspectores de Hacienda que han realizado las actuaciones, como declara la STS 2069/2002, de 5 diciembre, antes analizada: "Es cierto que el expediente de la Agencia Tributaria, en cuanto conjunto de actuaciones administrativas documentadas, no tiene otro carácter que el correspondiente a una denuncia. Ello no impide que las declaraciones prestadas en el juicio oral por quienes han intervenido en el mismo y en las actuaciones que en él aparecen reflejadas pueda ser valorado por el Tribunal como una prueba testifical que complementa, y al mismo tiempo introduce válidamente en el juicio oral,

---

<sup>679</sup> Pues, como señala VAZQUEZ SOTELO, el viejo y superado sistema de prueba tasada, era un intento muy serio hecho por el legislador al servicio de la seguridad jurídica. Vid. VAZQUEZ SOTELO, J.L. "Presunción de inocencia" del imputado e "íntima convicción" del Tribunal, ob. cit., pág. 452. Las páginas anteriores y posteriores contienen un interesantísimo análisis sobre los sistemas de pruebas tasadas, versus la "libre apreciación en conciencia" por el juzgador. La fuerza probatoria del documento público no es sino un vestigio de los sistemas de prueba tasada, más que razonable, y razonablemente integrado en los principios del moderno Derecho penal.

los datos que consten en el expediente" (FJ Primero).

El Inspector de Hacienda, a no ser que haya actuado prácticamente como un policía judicial que investigue en el sumario para el Juez de Instrucción<sup>680</sup>, tiene que haber actuado en el curso de un procedimiento administrativo, debidamente documentado en el correspondiente expediente, pues los casos de delito fiscal normalmente serán detectados a lo largo de las actuaciones inspectoras, lo que plantea la cuestión del valor del expediente administrativo elaborado por la Inspección antes de apreciar los indicios de delito y de enviarlo a los Tribunales. El artículo 144 de la vigente LGT, relativo al "Valor probatorio de las actas" dispone:

"1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho".

Por su parte el artículo 107 de la misma Ley, relativo al "Valor probatorio de las diligencias" dispone:

"1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados

---

<sup>680</sup> O para el Ministerio Fiscal.

por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”.

Estos preceptos son los correspondientes al artículo 145.3 de la anterior Ley General Tributaria cuya constitucionalidad fue recurrida, alegándose que dicho precepto suponía una injustificada inversión de la carga de la prueba que lesionaba el derecho fundamental a la presunción de inocencia, pues colocaba al contribuyente en una situación de indefensión al exigirle demostrar su inocencia, mediante la muy difícil acreditación de unos hechos frecuentemente negativos.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, ponente LEGUINA VILLA resolvió esta cuestión analizando las exigencias del principio de presunción de inocencia en relación con la eficacia probatoria de las actas y diligencias de la Inspección en el orden penal y manifestando que el citado derecho comporta que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo, que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, que sólo puede entenderse como prueba la practicada en el juicio oral, bajo la inmediación del órgano judicial y con observancia de los principios de contradicción y publicidad, sin más excepción que los supuestos de prueba preconstituida y anticipada, de imposible reproducción en el juicio oral y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción, que la valoración conjunta de



la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio (FJ 8 B).

La cuestión planteada, a juicio del Tribunal, era doble: "1.<sup>a</sup>, si las actas y diligencias extendidas por la Inspección de Tributos merecen o no la consideración de medio de prueba admisible en Derecho, y 2.<sup>a</sup>, si la eficacia que el art. 145.3 de la LGT otorga a tales actas y diligencias es o no compatible con el derecho a la presunción de inocencia que a todos reconoce el art. 24.2 de la Constitución".

Según el Tribunal, la contestación afirmativa a la primera cuestión no ofrece mayores dificultades. En cuanto a la eficacia que el precepto impugnado otorgaba a las actas y diligencias de la Inspección de Tributos, y más concretamente si la eficacia probatoria «respecto de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario», entra o no en contradicción con la presunción de inocencia, manifiesta el Tribunal que ha de excluirse a *limine* que el art. 145.3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense de toda prueba a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, pues el precepto parte, justamente, de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho, que no constituye una presunción *iuris et de iure* de veracidad de los documentos de la Inspección, que sería incompatible con la presunción de inocencia, pues admite la prueba en contrario, sino que

constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las mismas cuyo valor probatorio ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba.

Valor probatorio que, por otra parte, sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias.

Como conclusión de las anteriores consideraciones, el Tribunal declaró:

“A la luz de esta doctrina constitucional, no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los Senadores recurrentes. Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una «notitia criminis» suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase de juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respeto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba”.

De esta sentencia se puede concluir que el expediente que la Administración tributaria remite al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente cuando aprecia la existencia de indicios de delito, desde la perspectiva de la prueba cumple un doble papel pues, por un lado, las diligencias y el informe de la Inspección de Hacienda tienen

el carácter de una denuncia, esto es, contienen la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* a efectos de la apertura de un proceso penal y, por otro, en la fase del juicio oral, el expediente tiene el valor de una prueba documental libremente apreciada por el Juez, estando sujeta a ratificación y a contradicción, y pasando a formar parte del conjunto de las pruebas practicadas en el acto del juicio oral que han de ser valoradas en conciencia por el Juzgador.

Esto es lo que acertadamente señala HERNANDEZ MARTIN cuando dice en cuanto a los expedientes administrativos remitidos a la Jurisdicción Penal que estos "tienen el valor probatorio que tienen", de manera que resulta inútil tratar de encuadrarlos dentro de categorías procesales, pues la Inspección incorpora a sus expedientes manifestaciones propias del funcionario actuante, pero también documentos, del contribuyente o de terceros, así como manifestaciones del contribuyente, etc. "En la medida en que el expediente esté completo, bien documentado, (dando al sujeto pasivo oportunidad para acreditar cuantos hechos le convengan) y bien formulados los razonamientos que permitan a la Hacienda apreciar la posible existencia de un delito, dicho expediente tendrá fuerza y valor probatorios suficientes para destruir la presunción de inocencia"<sup>681</sup>.

Destaca también este autor que las STC de 23 de febrero y 7 de julio de 1988 permiten al Juez apreciar como prueba las diligencias policiales y sumariales practicadas con las

---

<sup>681</sup> HERNÁNDEZ MARTÍN, V., "Problemas procesales del Delito contra la Hacienda Pública", *Crónica Tributaria*, ob. cit., pág. 101.

formalidades legales, siempre que puedan constatarse en el acto del juicio oral en condiciones que permitan la contradicción, considerando medios de prueba válidos los preconstituidos de imposible o muy difícil reproducción, por lo que no existen obstáculos a la apreciación del expediente administrativo como prueba, sin que quepa presentar a la Inspección de Hacienda como un acusador particular, de manera que sea necesario un perito tercero a designar por el juzgado, pues la Inspección actúa como órgano administrativo y, de igual manera que si el Juzgado necesita un peritaje acude al servicio de la policía científica, así debe obrar en relación con los peritajes que le pueda prestar la Inspección de Hacienda, sin que sea admisible que se soliciten peritajes jurídicos de autoridad para desvirtuar los expedientes de la Inspección, pues no son admisibles los peritajes en Derecho<sup>682</sup>.

En definitiva, "aunque el expediente sólo fuera tenido en cuenta como prueba documental que ha sido libremente valorada por el Juez de instancia, ya sería actividad probatoria de cargo suficiente, y se darían por tanto por cumplidas las exigencias del principio de presunción de inocencia"<sup>683</sup>.

Ello supone que el expediente administrativo es prueba de cargo suficiente para, sujeta a los principios de oralidad y contradicción en el juicio oral, en tanto "resista" la confrontación con los mismos, suponer una legítima inversión de la carga de la prueba, no por la

---

<sup>682</sup> Ibidem, págs. 101-102.

<sup>683</sup> *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit. (2008), pág. 405.

existencia de una presunción legal, ni una prejudicialidad de facto, sino por la existencia de suficiente actividad probatoria, que tendría que contrarrestar el acusado, porque la actividad probatoria no es sino una sucesiva inversión de la carga de la prueba a medida que se van aportando pruebas en sentido diverso pues, como señala VAZQUEZ SOTELO, ni la presunción de inocencia ni la regla in dubio pro reo suponen a "la acusación que tenga que probar no sólo la presencia de los elementos constitutivos del tipo penal, sino también la ausencia de los elementos que podrían optar [*sic, rectius, obstar*] a la condena (todas las causas o hechos de exención de responsabilidad penal)"<sup>684</sup>.

Este sería el único fundamento legítimo de la prejudicialidad administrativa de facto anteriormente referida, como, *contrario sensu*, se puede observar en la sentencia de la Audiencia Nacional en el asunto Telecinco: "Sobre estos conceptos debe señalarse, como se viene indicando, que las acusaciones no precisan las partidas que concretamente reputan injustificadas, y que existiendo facturas por la prestación de servicios, hubiese sido necesaria una prueba de cargo para considerarlos inexistentes, prueba que no se ha producido" (FJ 3ºIV d).

Efectivamente, cuando no se deja adecuada constancia en el expediente de los elementos que han de conducir a la liquidación que va a nuclear el hecho típico, la acusación no puede prevalecer. Lo mismo sucede si, rota la relación con el expediente administrativo, la acusación se centra en

---

<sup>684</sup> Cfr. VAZQUEZ SOTELO, J.L. "Presunción de inocencia" del imputado e "íntima convicción" del Tribunal, ob. cit., pág. 287.

una pericia que no documente el hecho punible, es decir, la liquidación procedente. Por el contrario, si el expediente administrativo es completo y bien fundamentado, ya el expediente administrativo es en sí mismo un elemento probatorio, por lo que habría que plantearse, qué es lo que el perito añade al mismo<sup>685</sup>. Todo ello sin perjuicio de que, la falta de reconocimiento legal de la fase preprocesal puede suponer que, en la medida en que el expediente se haya seguido a pesar de los indicios de delito, difícilmente va a satisfacer unas mínimas exigencias en términos de respeto de las garantías del contribuyente preimputado, en los términos que vimos anteriormente.

---

<sup>685</sup> Como señala BACIGALUPO ZAPATER, convertir el informe de los funcionarios o el acta de inspección en una pericia supone transformar una cuestión de Derecho en una cuestión de hecho, pues tales actas solo sirven para acreditar los hechos, sobre los que son documentos públicos y, por tanto, vinculan al Tribunal mientras no hayan sido desvirtuadas por la prueba en contrario, lo que no sucede con sus aspectos jurídicos. Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, E., "El delito fiscal", en VV.AA. director BACIGALUPO ZAPATER, E.), Derecho penal económico, Buenos aires, 2000, págs. 333-334.

**PARTE IV**

**LA CONFLUENCIA DE DOS ÓRDENES NORMATIVOS Y JURISDICCIONALES**

**EN EL DELITO FISCAL**

## **XI.- LA CONFLUENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO PENAL EN EL DELITO FISCAL**

### **1.- La secundariedad del Derecho penal en el delito fiscal**

La extraordinaria dificultad con que tropieza el análisis del delito fiscal encuentra su punto de partida en la confluencia de dos ramas del Derecho diferentes, que responden a finalidades y principios claramente diferenciables, como son, fundamentalmente, los principios de presunción de inocencia, por un lado, y de capacidad económica, por otro. Dificultad especialmente agravada pues la confluencia se produce por remitir la ley penal en blanco a la normativa tributaria, lo que plantea la necesidad de integración de normas tributarias y penales.

Integración que debe partir de un adecuado entendimiento de las relaciones entre ambos bloques normativos, necesariamente marcadas por la secundariedad del Derecho penal respecto del tributario, derivada del carácter de tipo en blanco del delito fiscal, en el que el Derecho penal no opera directamente sobre los bienes jurídicamente protegidos, sino de un modo mediato, a través del reforzamiento, mediante la tipificación de los correspondientes ilícitos penales, de las normas e instituciones contenidas en el Derecho tributario<sup>686</sup>.

Entre las muy diversas posibilidades de producirse las relaciones del Derecho penal con otras ramas del Derecho

---

<sup>686</sup> Vid. RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, Colex, Madrid, 2001, pág. 36.



hay que destacar la consistente en su utilización de términos normativos<sup>687</sup> correspondientes a otros ámbitos jurídicos, que, en consecuencia, suponen un reenvío a estos otros ámbitos en los que encuentran su integración.

Aún más intensa es la integración mediante la propia estructura de la norma como ley en blanco, en la que el legislador penal omite aspectos fundamentales del supuesto de hecho típico, que se encuentran previstos en otras normas, a las que remite para completar el texto de la correspondiente disposición. Remisión que incluso puede ser en bloque a toda la "legislación" de un determinado sector, en cuyo caso la norma penal supone una remisión global a la infracción de la normativa extrapenal, que responde, sobre todo, a la necesidad de prever una amplia gama de supuestos en la regulación de conductas<sup>688</sup>.

Tanto la doctrina como la Jurisprudencia consideran, en general, que este tipo de leyes son necesarias para regular ciertas materias que, por sus características, se resisten a adoptar en la ley penal otra forma que no sea la de la remisión. Se trata de materias que precisan un marco típico flexible, que permita adaptarse a los muy diversos casos posibles y que aluden a bienes jurídicos altamente

---

<sup>687</sup> Ibidem, pág. 14.

<sup>688</sup> Vid. DOVAL PAIS, A., *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes en blanco*, monografías, Tirant lo Blanch/Universitat de València, Valencia, 1999, págs. 55 y ss. Esta categoría de normas penales, debida a Binding, se caracterizó según este autor por que la norma penal preveía la pena que se asignaba a supuestos de infracción de disposiciones de autoridades administrativas. Así, en las leyes penales en blanco el supuesto de hecho aparece formulado de un modo incompleto, de manera que, como señalara Mezger, con la sanción aparece tan solo ligada una referencia al necesario complemento, pues estas normas tienen una peculiar estructura en la que el contenido del supuesto de hecho al que se une la sanción está configurado por remisión. Ibidem, págs. 95 y ss.

formalizados, es decir, cuyos conceptos se componen esencialmente por una serie de condiciones expresadas en otras ramas del Ordenamiento Jurídico, como sucede, por ejemplo, con el orden socioeconómico.

Así, frente a los delitos "naturales", destaca RODRÍGUEZ RAMOS la extensión cada vez mayor de los delitos "legales", de la mano de un Derecho penal invasor de materias reservadas hasta ahora a otros derechos, en el que la conducta típica no se localiza directamente en la norma penal, sino en normas extrapenales<sup>689</sup>.

Este autor señala que todos los delitos económicos padecen de secundariedad en el sentido de tener sus bienes jurídicos protegidos en otros sectores del Ordenamiento Jurídico, suponiendo la secundariedad que la norma penal se limita a ofrecer un plus de protección, pero asentándose de modo necesario, aunque no suficiente, en la previa existencia de un injusto civil, mercantil, laboral, o administrativo<sup>690</sup>, como sucede con el delito fiscal.

Cualquiera que sea la posición, mas o menos crítica, sobre este tipo de leyes, lo cierto es que son inevitables<sup>691</sup>, si lo que se pretende es sancionar en bloque conductas previstas en otras ramas del Derecho, si bien su utilización supone, de un modo u otro, el traslado a las normas de estos otros campos del Derecho, utilizadas como integradoras, de los problemas relativos a las normas penales, en términos de respeto a las exigencias derivadas

---

<sup>689</sup> Vid. RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, ob. cit., págs. 9-10.

<sup>690</sup> Ibidem, pág. 39.

<sup>691</sup> Vid. DOVAL PAIS, A., *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales...*, ob. cit., págs. 140 y ss.

de los principios de legalidad y seguridad jurídica que impondrían ciertos requisitos técnicos a las mismas<sup>692</sup>.

El recurso del legislador a la norma en blanco se justifica habitualmente en la necesidad de evitar el anquilosamiento de la ley penal en materias muy dadas al cambio<sup>693</sup>, de manera que sólo con esta técnica se puede evitar la fosilización de la normativa penal relativa a las mismas<sup>694</sup>. Así, se suele destacar por la doctrina la dificultad de regular determinadas materias de otro modo, por razones de complejidad técnica o de inestabilidad temporal.

Lo cierto es que cada vez más a menudo el Derecho penal se utiliza para sancionar conductas que se desenvuelven plenamente en otros campos del Derecho, asumiendo una función meramente secundaria<sup>695</sup> o adjetiva<sup>696</sup>,

---

692 Vid., TIPKE, K. "Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrecht vom Steuerrecht" (sobre la dependencia del Derecho penal tributario respecto del Derecho Tributario) en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag, 2003*, Otto Schmidt, Colonia, págs. 555 y ss. Abre su contribución afirmando: "el Derecho penal tributario es Derecho penal, pero está tan estrechamente interconectado con el Derecho tributario, que la miseria del Derecho tributario se convierte en la miseria del Derecho penal tributario". Vid. también, "Steuerrecht und Tatbestand der Steuerhinterziehung", *StuW*, 4/2003, págs, 289 y ss. Destaca aquí TIPKE la dificultad de esta materia en la que concurren dos campos que apenas se pueden dominar por separado. También de mismo autor, vid. «Über die Misere der Steuergesetzgebung», en *Der Bürger als Objekt der Staatlichen Finanzpolitik*, Hanz Holzmann Verlag, Bad Wörishofen, 2. Ed. 1977, pág. 99.

693 RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ob. Cit., pág. 47. SILVA SÁNCHEZ, J.M., "Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: el caso de las "leyes penales en blanco", *Revista Jurídica de Cataluña*, n.1, 1994, pág. 91.

694 DOVAL PAIS, A., *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales...*, ob. cit., págs. 107-110.

695 Vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., "Protección penal del medio ambiente", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER), *Derecho penal económico*, Buenos aires, 2000, pág. 363. Destaca este autor que en los nuevos ámbitos de criminalización del Derecho penal moderno, como el ámbito socioeconómico y el de medio ambiente, es frecuente que el Derecho penal opere con un estricto carácter secundario, penalizando el

surgiendo entonces relaciones de secundariedad/primariedad que plantean problemas extremadamente complejos que se acentúan cuando la secundariedad es especialmente intensa, como sucede en el delito fiscal, que supone el poner el castigo a disposición de otra rama del Derecho<sup>697</sup>, el tributario, pues el tipo penal del delito fiscal se mueve plenamente en este ámbito.

En consecuencia, la descripción de la conducta típica del delito fiscal no sólo no se encuentra exhaustivamente agotada en la ley penal, sino que su tipificación, como norma en blanco, supone una remisión global de la norma penal a la fiscal, estando, por tanto, necesitada de complemento por la legislación ordinaria, pues los elementos esenciales de las conductas tipificadas en el artículo 305 del Código Penal, así como la propia condición de la persona a quien se han de imputar dichas conductas se insertan en el seno de una relación jurídica tributaria.

Por ello, tanto para determinar si se han producido conductas relevantes desde la perspectiva penal, como para identificar el sujeto activo del delito y fijar la cuantía defraudada, que va a delimitar si nos encontramos ante un delito fiscal o una infracción administrativa, se ha de

---

incumplimiento de normas de conducta que corresponden a un ámbito que le es ajeno. Este autor destaca los riesgos para la correcta interpretación de estas disposiciones separadas de su contexto legal administrativo, pág. 364.

<sup>696</sup> Sobre las leyes penales en blanco vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., "La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho penal económico", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER), *Derecho penal económico*, ob. cit.

<sup>697</sup> Vid., en este sentido, RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, ob. cit., págs 36 y ss. A juicio de este autor la primera categoría de máxima secundariedad es la de aquellas figuras delictivas que no son más que comportamientos inscritos en un ámbito más amplio de ilicitud por imperativo de normas extrapenales.

acudir, necesariamente, a las normas tributarias.

Así, para delimitar el concepto de cuota defraudada se debe acudir a los artículos correspondientes de la Ley General Tributaria. El objeto de la elusión del pago son los tributos, entendiendo como tales, conforme al artículo 2.2 de la Ley General Tributaria, las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos, si bien son éstos últimos, fundamentalmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, los que constituyen el objeto de la práctica totalidad de los procesos por delito fiscal. La regulación de estos tributos será, por tanto, la relevante para determinar la elusión producida.

El momento de la consumación va a depender también de la normativa, a menudo de escaso rango, que fija los plazos y las formas de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por último, las personas que van a ser susceptibles de cometer el delito fiscal en concepto de autores van a ser aquellas a las que la normativa tributaria atribuya la obligación de presentar las correspondientes declaraciones y pagar los correspondientes tributos.

Por ello, el delito fiscal supone una remisión a la normativa tributaria que, como ha señalado ALONSO GONZALEZ no puede suponer un reenvío a una especie de tabla de cálculo objetivado y numérico, sino a un cuerpo normativo con principios propios<sup>698</sup>, lo cual exige su adecuado conocimiento y respeto.

---

<sup>698</sup> Vid. ALONSO GONZALEZ, L. A.: «El delito fiscal en los tributos autoliquidados». Revista Técnica Tributaria. nº 77. 2007, págs 61 y ss.

Esta interdisciplinariedad del delito fiscal ha supuesto, como señala RODRÍGUEZ RAMOS, notables disfunciones en su tramitación ante los órganos jurisdiccionales penales, acostumbrados a los delitos "naturales" o tradicionales, al mismo tiempo que plantea dudas respecto a cómo debe configurarse este nuevo Derecho penal secundario, sin duda distinto al "natural" o tradicional<sup>699</sup>.

Un ejemplo paradigmático de las disfunciones que plantea el insuficiente entendimiento de la secundariedad del Derecho penal respecto del tributario en el delito fiscal se puede encontrar en el voto particular, rotundamente discrepante, de la Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2010, de 4 octubre, ponente JIMÉNEZ SÁNCHEZ, en la que se concede el amparo en relación con una condena por defraudación del Impuesto sobre Sociedades de una entidad en régimen de transparencia fiscal.

En base al carácter ex lege, indisponible, de este régimen, el Tribunal, en el Fundamento de Derecho 2 de la sentencia, considera que "la falta de tributación por el

---

<sup>699</sup> Cfr. RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, ob. cit. Págs. 40-41. En el mismo sentido ANEIRO PEREIRA, J., también destaca la secundariedad del Derecho Penal en el delito fiscal pues "[e]l entendimiento del tipo depende, en buena medida, del de la obligación tributaria". Vid "El delito fiscal", en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II, págs.1.501 y ss.

En este sentido, señala CARMONA RUANO que "[H]ay que partir de la obviedad de que para integrar la base imponible y de modo derivado la cuota defraudada han de aplicarse las normas legales que regulan el impuesto del que se trate. Esta aplicación por el juez penal de normas tributarias plantea más de un problema, derivado de modo especial de la falta de familiarización con estas normas y de manejo de los conceptos específicos del derecho tributario y de la jurisprudencia contencioso-administrativa sobre esta rama del derecho. Sólo así se explica que sea muy raro encontrar en la jurisprudencia penal análisis de problemas de derecho tributario o citas de la jurisprudencia contencioso-administrativa", vid. CARMONA RUANO, M., "Jurisprudencia reciente en relación con el delito fiscal", Ponencia, Madrid, 5 de marzo de 2008, Centro de Estudios Jurídicos.

Impuesto sobre Sociedades sólo será punible penalmente, en su caso, si el citado régimen especial no fuese de aplicación y no así cuando sí lo fuese”, y, citando jurisprudencia propia, declara que «dado que el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos» así como que “en el presente caso las disposiciones que integran el tipo penal previsto en el art. 349 del Código Penal de 1973, en lo que ahora interesa, son las que regulan el Impuesto sobre Sociedades eventualmente eludido y, concretamente, las determinantes de la aplicación o no del régimen obligatorio de la transparencia fiscal a una sociedad mercantil” (F.J.4).

La sentencia reconoce así la secundariedad del Derecho penal respecto al tributario rotundamente negada por el voto particular formulado por el magistrado Sala Sánchez, al que se adhirieron Pérez Vera y Gay Montalvo, que afirman que “los órganos de la jurisdicción penal, principalmente en lo que toca a la concurrencia en un delito como el fiscal del elemento subjetivo del propósito defraudatorio de la Hacienda, [...] deben interpretar el material probatorio existente al respecto y no limitarse a realizar una interpretación mecanicista y alternativa de la legalidad tributaria abstractamente aplicable a una realidad de hecho que, como ocurre en el caso aquí enjuiciado, se ha construido unilateralmente por la Sentencia de que se

discrepa y que consiste en que la creación de «Patrimonio 2000» fue un hecho asépticamente normal en la gestión societaria del imputado y que, por tanto, era poco menos que inexorable la aplicación del régimen de transparencia fiscal con arreglo a lo prevenido en los art. 52 y concordantes de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entonces aplicable” olvidando que la sociedad en cuestión no era otra cosa que una «simple fachada”.

No cabe duda de que la aplicación de una norma supone su interpretación, pero la cuestión no es la interpretación de la normativa tributaria que permita concluir si se da el presupuesto de la transparencia fiscal, pues este no se niega. Los presupuestos de la transparencia fiscal, que es el elemento en cuestión, son los definidos por la ley tributaria a que se atiene la sentencia, y esto se critica:

“Acaso la mejor prueba de esta última desviación la proporciona la propia Sentencia en su F. 4 cuando repetidamente declara que la aplicación del régimen legal de la transparencia fiscal no es disponible para el propio interesado, pero tampoco para la Administración ni para los órganos judiciales. Esta declaración de la Sentencia, que está justificada en detalladas referencias a la reserva de Ley en materia tributaria y a la ausencia de todo margen de discrecionalidad administrativa o judicial en la determinación del régimen tributario aplicable, resulta realmente muy difícil de compartir. [...]

Si se repasa el F. 6, que expresa la citada ratio decidendi de la Sentencia en el extremo que aquí se considera, podrá comprobarse que efectivamente no hay ningún razonamiento específico dedicado a poner de relieve por qué la interpretación de los órganos judiciales, que de modo expreso negaron que la sociedad Patrimonio 2000, SL estuviera sujeta al régimen de transparencia fiscal, es una interpretación abiertamente contraria a las pautas axiológicas que conforman nuestro ordenamiento constitucional y a los criterios mínimos que impone la lógica jurídica y los modelos de argumentación adoptados por la propia comunidad jurídica.[...]

Hay sí, en la Sentencia (F. 5), repetidas referencias a los hechos declarados por las Sentencias judiciales y en los que se describe minuciosamente el entramado societario y de



operaciones económico-financieras ideado por el recurrente para eludir el pago de impuestos. Sin embargo, este minucioso relato de las Sentencias de instancia -sobre todo de la de apelación-, en vez de utilizarlo la Sentencia de que se disiente para justificar su carácter manifiestamente irrazonable, lo utiliza para sacar sus propias conclusiones sobre el carácter transparente de la entidad mercantil de la que era administrador el demandante de amparo. Pero en ningún caso para comprobar, como sería lo correcto, si constitucionalmente ex art. 25.1 CE esos hechos justifican la condena penal del recurrente por el ánimo defraudatorio que lógicamente deriva de la constatación del entramado de referencia”.

Al margen de la cuestión de la indudable complejidad que las cláusulas específicas antielusión<sup>700</sup>, como la de la transparencia fiscal, plantean en la aplicación del Derecho tributario, auténtico trasfondo del problema que no se aborda, la simple lectura de estas líneas permite concluir que, traspasando al campo de la culpabilidad y de la prueba lo que es un elemento del tipo de carácter normativo y naturaleza tributaria, se produce una clara preterición del Derecho tributario, porque el régimen de transparencia fiscal fue configurado, precisamente, para hacer frente a las sociedades que eran “simple fachada”, lo que sitúa la cuestión en el marco del principio de legalidad penal y en la exigencia de *lex certa*, difícilmente salvaguardada cuando se excluye la aplicación de una norma antielusión, exclusivamente, porque se da su presupuesto.

Pues una cosa es negar la aplicación del régimen de transparencia fiscal porque no se den los supuestos de la misma, y otra el hacerlo porque la sociedad en cuestión carezca de entidad propia, que es el presupuesto de la

---

<sup>700</sup> Vid. *La adaptación de la regulación del Derecho Tributario General al Ordenamiento Comunitario*, IEF/Ministerio de Economía y Hacienda, junio 2011, Informe de la comisión para el estudio de la adaptación de la regulación del Derecho Tributario al Comunitario, Capítulo II LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO Y EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO, págs. 53 y ss.

transparencia fiscal. Los discrepantes, en su preterición del Derecho tributario, olvidan que el elemento del tipo cuestionado no es el ánimo defraudatorio, sino la existencia o no de los presupuestos de la transparencia fiscal que, como régimen antielusión, parte del mismo. Por ello, el problema aquí no es el ánimo defraudatorio, sino la *lex certa* que no existe en el delito fiscal en la medida en que se aparte del Derecho tributario<sup>701</sup>.

La secundariedad del Derecho penal respecto del

---

<sup>701</sup> En este sentido, vid. FALCÓN Y TELLA, "La STC 57/2010, de 4 de octubre (caso "El Pocero"): La necesidad de respetar la personalidad independiente de cada sociedad y la determinación del IVA defraudado a efectos sancionadores", *Quincena Fiscal*, febrero II, 2011. Desde esta perspectiva el autor considera ejemplar la sentencia, y destaca una "manifiesta incongruencia del voto particular [que] pone de relieve lo peligroso que resulta aceptar la existencia de un resultado defraudatorio sin haber identificado correctamente el sujeto infractor ni las normas defraudadas", pág. 13.

Situando la cuestión en el plano de la culpabilidad en el que la sitúan los magistrados discrepantes, se ha de destacar que el Tribunal de Justicia Europeo reiteradamente ha señalado la legitimidad del deseo de minimizar los impuestos, por lo que no puede confundirse con el dolo. Vid. ESPEJO POYATO, I., "Nuevas tendencias en la aplicación de cláusulas antielusión" en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol I. págs. 453 y ss. Vid. también, GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., "Prescripción y fraude de ley en el delito fiscal: ¿In dubio pro reo v. in dubio pro fisco?", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 205 y ss.

Desde la perspectiva de la culpabilidad quizá convenga acercar el análisis de esta cuestión a los términos en que se plantea en el ámbito contencioso administrativo, en el contexto de la posible interpretación razonable de la norma, en el que el desconocimiento por el aplicador del Derecho de estructuras jurídicas (que están funcionando en el sistema como casi abstractas, en el sentido de despojadas de su causa) objeto de especial previsión en una norma antielusión, tendría dificultades para fundar un juicio de reproche frente a quien las ha considerado, como se suele hacer con este tipo de normas, un puerto seguro. Los contribuyentes no son los responsables, desde luego no son los más responsables, de la complejidad de la norma tributaria. En este sentido, TIPKE señala que de la importancia del trabajo de los asesores fiscales para eludir legalmente impuestos no tienen la culpa éstos, sino el legislador y reconduce también la cuestión del error en el delito fiscal a la de la razonabilidad de la posición del contribuyente, vid. TIPKE, K. "Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrecht vom Steuerrecht", (sobre la dependencia del Derecho Penal Tributario respecto del Derecho Tributario", *ob. cit.*, págs 566 y 569.

tributario en el delito fiscal, supone que se deba ponderar suficientemente el adecuado tratamiento tributario de las instituciones de esta naturaleza, pues parte importante de los problemas que se plantean en este campo derivan de una insuficiente ponderación, de un insuficiente conocimiento y respeto, del Derecho tributario<sup>702</sup>.

En este sentido resulta de especial interés la posición de DELGADO PACHECO, crítica con la Jurisprudencia en relación con el delito fiscal y su peculiar entendimiento del carácter del tipo como norma penal en blanco. El adecuado entendimiento de este carácter de norma en blanco debe descansar, a su juicio, en tres principios: a) su integración se debe hacer de acuerdo con el ordenamiento tributario, tal y como se entiende y aplica en sede administrativa y por los tribunales del orden jurisdiccional correspondiente, "sin que pueda el juez penal hacer una reinterpretación del ordenamiento tributario que prescinda de este criterio sistemático", b) los conceptos tributarios se han de considerar como jurídicos y propios del juez penal "no como conceptos técnicos extraños al derecho llamados a resolverse en sede de la prueba pericial, y c) la aplicación del ordenamiento tributario no debería convertirse en la cuestión central a debatir para determinar la posible existencia del delito, sino que debería descansar más en la ocultación que en la interpretación del ordenamiento tributario "aunque esa interpretación haya dado lugar a

---

<sup>702</sup> Desde este punto de vista, y desde otros muchos, es de extraordinario interés el AUTO de sobreseimiento de once de mayo de dos mil diez, del Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid, en DILIGENCIAS PREVIAS 14/2009, Roj: AJI 6/2010.

ventajas fiscales discutibles, obtenidas por el contribuyente en la aplicación que él mismo debe hacer del ordenamiento fiscal”<sup>703</sup>.

Cita el autor algunas sentencias del Tribunal Supremo, problemáticas desde este punto de vista, destacando la sentencia 643/2005, de 19 de mayo, en cuanto afirma que “[e]l derecho tributario puede ofrecer resquicio para estas operaciones, pero el derecho penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascararse bajo lo que, eufemísticamente, se conoce como ingeniería financiera o tributaria que, en definitiva, no es otra cosa que elevar el fraude o engaño a la categoría de arte o ciencia matemática” (F:J: 5º) y concluye afirmando que el Derecho Penal no puede ser utilizado para cerrar los resquicios del ordenamiento tributario<sup>704</sup>.

Junto a ésta, cita otras sentencias relevantes en esta línea, por ejemplo la STS 737/2006, de 20 de junio y la 13/2006, de 20 de enero, de la que hace un muy loable corto resumen, concluyendo que sorprende “la claridad y evidencia con que el juzgador penal ve lo que tributariamente dista de ser normalmente entendido así. Más allá de las ya señaladas peculiaridades del caso, globalmente analizado,

---

<sup>703</sup> Vid. DELGADO PACHECO, A. “Dos cuestiones abiertas en la persecución del delito de defraudación tributaria”, en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 247 y ss.

<sup>704</sup> Ibidem. Esta idea se ha destacado también por TIPKE, que destaca la imposibilidad de que el Juez Penal construya un Derecho Tributario agravado para las metas del Derecho Penal Tributario, lo que se debe compartir, sin ningún tipo de duda. Cfr. TIPKE, K. “Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrecht vom Steuerrecht”, (sobre la dependencia del Derecho Penal Tributario respecto del Derecho Tributario”, ob. cit., pág 563.

lo cierto es que la Sentencia podría haber evitado esa aproximación tan intuitiva al ordenamiento tributario. Por el contrario, centra la confirmación del fallo en una pura cuestión de interpretación de la ley fiscal, dando por evidente esa interpretación, cuando posiblemente la aplicación del precepto fiscal ofrece una mayor complejidad...”<sup>705</sup>.

Este autor reconduce la cuestión de la culpabilidad a los términos en que se plantea en sede tributaria y destaca que un acta de inspección que declara correcta la situación tributaria pone de manifiesto que la actuación se basa en una interpretación razonable de la norma (salvo anomalías en la actuación administrativa) y concluye: “Posiblemente, la doctrina del error en el ordenamiento penal no pueda traerse sin más para explicar un comportamiento que más bien excluye de raíz un tipo basado en la defraudación, cuando la cuestión se centra en un debate sobre la interpretación de la norma entre posiciones razonables”<sup>706</sup>.

El carácter secundario del Derecho penal hace especialmente exigible a esta rama del Derecho el máximo respeto a las instituciones que incorpora procedentes de

---

<sup>705</sup> Vid. DELGADO PACHECO, A. “Dos cuestiones abiertas en la persecución del delito de defraudación tributaria”, ob. cit., pág. 251.

<sup>706</sup> Ibidem, págs. 251-252. En este orden de ideas también resulta de interés el auto de 15 de noviembre de 2007, rec. 548/2007, ROJ: ATS 14235/2007, ponente Sánchez Melgar, que, en relación con una defraudación por deducción indebida de IVA soportado en que se alegaba que lo que subyacía era simplemente una errónea interpretación de un contrato, que se consideró como de compraventa siendo estimatorio, cuya consecuencia jurídica no habría de ser la sanción penal, el Tribunal Supremo sin entrar propiamente en el análisis de esta cuestión, se limita a enumerar los indicios tenidos en cuenta por la Audiencia (de León), entre ellos el que el acusado “disponía de un asesor fiscal de alta cualificación ya que se trataba de un Inspector de Hacienda en excedencia” para concluir que no había habido tal error de interpretación sino que el modus operandi respondía a una “intención dolosa”.

otras ramas en las que se han formado, que sólo integradas en las mismas encuentran pleno sentido, de lo que se deben sacar adecuadas consecuencias en el delito fiscal, que debe estar atento al sentido de las instituciones en Derecho tributario, pues muchos de los problemas de dogmática penal que se han planteado en torno al mismo se habrían resuelto adecuadamente en el marco del citado Derecho<sup>707</sup>.

### **1.1.- La idea de engaño como innecesario mecanismo para ubicar el delito fiscal en la fase de liquidación**

La idea de engaño ha ocupado un importante esfuerzo doctrinal dificultando el funcionamiento del delito fiscal en los primeros tiempos y sigue apareciendo a pesar de haber visto disminuida radicalmente su importancia.

Parte importante de la polémica en torno al "engaño"

---

<sup>707</sup> Vid., RODRÍGUEZ RAMOS, L. "La prescripción del delito fiscal (Perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario)", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 470, enero de 2001. Vid. también RODRÍGUEZ MOURULLO, G. *Presente y futuro del delito fiscal*, Cuadernos Cívitas, 1974, pág. 23 y ss. Secundariedad que, destaca este autor, no lo es en sentido cronológico, sino en sentido lógico y esto es lo que explica los problemas de prejudicialidad, administrativa que no penal, que inexorablemente plantea esta figura. Este desconocimiento del Derecho tributario y su sustitución por el Derecho penal en aspectos que son puramente tributarios acaba "compensándose" con la penetración, igualmente perversa, de las instituciones tributarias en un campo que les es ajeno, cual es el campo penal, como ha denunciado MARTÍN QUERALT, J., en "Delito fiscal: Una crispada relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal (II) CISSS Tribuna Fiscal, n. 243, enero 2011, págs. 4 y ss. Le preocupa al autor la necesidad de conciliar dos Ordenamientos, el tributario y el penal, "que parecen vivir cada uno su propio mundo" y denuncia que "hay signos inequívocos de que el tributario está penetrando en el penal, de lo que cita la atribución a la Administración de medidas cautelares durante la instrucción penal, así como la reforma del CP que atribuye a la Administración no sólo la ejecución de la responsabilidad civil, sino también de la pena de multa y el interés de demora que, en caso de responsabilidad civil tiene sus propias reglas que no son las tributarias, de manera que hay que cuestionarse el título que legitima la exigencia de intereses de demora con la responsabilidad civil de tributos prescritos, concluyendo: "Parece urgente la necesidad de armonización entre los ordenamientos tributario y penal".

como elemento de la defraudación tributaria surgió conectada con la cuestión de la ubicación del sistema de ilícitos tributarios materiales no en la fase de recaudación, como engañosamente dicen las leyes, sino en la de liquidación<sup>708</sup>, pues en la doctrina y jurisprudencia penales, poco familiarizadas con los procedimientos tributarios, se acentuó el elemento de engaño a fin de sacar del concepto de defraudación tributaria la conducta consistente en dejar de ingresar una deuda ya liquidada o autoliquidada, en la que no hay engaño pues la cantidad ya es conocida<sup>709</sup>.

En el planteamiento de esta cuestión se ha de destacar la influencia de la doctrina y Jurisprudencia alemanas en las españolas. Influencia inapropiada que ha creado no pocas confusiones porque en este punto no se puede ser ajeno a los

---

<sup>708</sup> Pues, "la exclusión del tipo del mero impago de deudas tributarias es otro de los ámbitos donde las normas tributarias alcanzan relevancia penal". Cfr. ANEIROS PEREIRA, J., en "El delito fiscal", ob.cit. pág. 1.512. Vid. PÉREZ ROYO, F., "Delito fiscal y ocultación", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 219 y ss.

Por ello, en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 6/1995, se señaló que la modificación del artículo 349 del Código Penal "quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago". Con estas palabras el legislador penal llamaba la atención sobre el problema derivado de la expresión "dejar de ingresar", dejando clara su intención de centrar la figura del delito fiscal en la fase de liquidación, sustrayéndolo de la de recaudación.

<sup>709</sup> En este sentido las sentencias del Tribunal Supremo de 12-03-1986 [RJ 1986, 1462] y 12-05-1986 [RJ 1986, 2449] equiparan los términos defraudación y engaño. Más recientemente la sentencia núm. 171/2011 de 17 marzo, RJ 2011\2792, ponente Ramos Gancedo, en su Fundamento de Derecho Quinto recuerda que "la doctrina de esta Sala ha reiterado de que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (véase, entre otras, STS 28-11-2003 (RJ 2004, 91))".

procedimientos de gestión tributaria en cuyo seno se produce la conducta típica y, mientras en Alemania es excepcional el sistema de autoliquidación, nuestra gestión tributaria se basa en un sistema generalizado y altamente informatizado de autoliquidación por lo que no es trasladable la construcción de la conducta típica desarrollada en torno a un sistema artesanal en el que el contribuyente se limita a declarar y la Administración liquida.

Tal y como está concebido nuestro sistema de gestión tributaria, fundamentalmente "autogestionario"<sup>710</sup>, de manera que los contribuyentes declaran, liquidan e ingresan y sus declaraciones, como en general todo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, son gestionados y controlados informáticamente, no parece tener mucho sentido el empleo de conceptos como "engaño"<sup>711</sup> y similares, propios de un Derecho penal concebido en el marco de relaciones personales.

Este problema se hubiera resuelto sin necesidad del engaño, como de hecho se acabó resolviendo tras un largo periodo de confusión<sup>712</sup>, con la adecuada comprensión de las

---

<sup>710</sup> Cfr. ESPEJO POYATO, I., "Organización y funciones de la Administración tributaria en el marco del actual procedimiento tributario. El artículo 61.2 de la Ley General tributaria y las disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas", en VV.AA., directora ESPEJO POYATO, I., *Aspectos formales del Derecho tributario*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, 1995.

<sup>711</sup> Vid., sobre esta cuestión, AYALA GÓMEZ, I., "Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 257 y ss. El autor se aparta explícitamente de sus opiniones iniciales sobre el engaño, pág. 261 y afirma que no cabe duda de que si la relación tributaria "es un presupuesto de la tipicidad el alcance y contenido de algunos de los elementos del tipo del delito se ha de integrar en dicho presupuesto", pág. 260.

<sup>712</sup> Vid., en este sentido, PÉREZ ROYO, F./AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi,



instituciones tributarias que, como ya hemos analizado, pese a la desafortunada dicción del legislador, siempre ubicaron el tipo del ilícito tributario en la fase de liquidación, pues, si existe una liquidación o autoliquidación que no se ha ingresado, lo que procede en nuestro sistema de gestión tributaria es el procedimiento de apremio, como ya vimos.

### **1.2.- El desconocimiento de la secundariedad del Derecho penal y la cuestión de la necesidad de una previa liquidación para la consumación del delito fiscal**

La consumación del delito supone el momento en que éste se entiende cometido, determina la legislación aplicable<sup>713</sup> y es el momento inicial o *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción de la acción penal. El delito fiscal en nuestro Derecho es un delito de resultado, que exige como elemento constitutivo del tipo penal la existencia de un perjuicio económico para la Hacienda Pública<sup>714</sup>, por lo que se consuma en el momento en que se produce el citado perjuicio<sup>715</sup>. Este momento depende de la normativa de cada

---

Pamplona, 1996, pág. 247.

<sup>713</sup> Sin perjuicio del principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable contenido en el artículo 2 de nuestro vigente Código Penal.

<sup>714</sup> Cfr. PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las Infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 41.

<sup>715</sup> Se ha planteado, doctrinal y jurisprudencialmente, la posibilidad de considerar al delito fiscal como delito continuado. El criterio sentado por el Tribunal Supremo es contrario a la aplicación de esta figura en el tipo penal del delito fiscal. Por otra parte, la aplicación de esta figura, para no chocar con el principio de legalidad penal, exigiría que cada una de las distintas conductas delictivas contra la Hacienda Pública, individualmente consideradas, es decir, por cada impuesto y, en su caso, periodo, en los términos del artículo 305 del código Penal, sea subsumible en el tipo del delito fiscal, de manera que se dieran todos los requisitos del mismo, y, en especial que la cuantía defraudada en cada hecho superase los 120.000 €, sin que sea posible adicionar una pluralidad de cuotas dejadas de ingresar, es decir, una pluralidad de infracciones administrativas de períodos impositivos o conceptos tributarios

tributo, que es la que concreta no sólo la cuantía de la cuota tributaria, sino también los plazos de declaración.

La cuestión de la consumación del delito fiscal es una de las más confusas en la doctrina y en la Jurisprudencia, debido a la inadecuada trasposición de esquemas propios de otros países y al olvido de dos elementos esenciales en nuestro sistema, cuales son la generalización del sistema de autoliquidación y la ubicación de los ilícitos tributarios materiales en la fase de liquidación, consecuencia de la insuficiente ponderación de la normativa tributaria<sup>716</sup>.

Esto explica la aparición de la polémica sobre si es necesaria o no la existencia de una previa liquidación administrativa que determine la cuota tributaria defraudada para que el delito fiscal se entienda consumado<sup>717</sup> y que se

---

distintos, para obtener la cuantía mínima. Vid., VV. AA. (Director Bajo Fernandez, M.), *Compendio de Derecho Penal*, ob. cit. pág. 603. También contra la posibilidad de la figura de delito continuado, MERINO JARA, I./ SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, ob. cit. pág. 122.

<sup>716</sup> Como acertadamente señala PEREZ ROYO, la consumación del delito va a depender de la forma en que esté estructurado el procedimiento de gestión tributaria. Cfr. PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit. pág. 171, si bien es interesante destacar que la dicción legal es tan deficiente, que hasta PEREZ ROYO no resulta tan claro como acostumbra a ser. Hasta el punto de que en ocasiones se lo cita entre los autores que exigen una previa liquidación, en este caso provisional, para la consumación del delito. Cfr. BOIX REIG, J., "Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal", *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.

<sup>717</sup> Así se afirma que en los tributos en los que debe mediar un acto de liquidación por parte de la Administración Tributaria, por gestionarse de acuerdo con este sistema en el que el contribuyente declara y la Administración liquida como, por ejemplo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la consumación tendrá lugar cuando, notificada la liquidación, finalice el plazo concedido en ésta para efectuar el ingreso voluntario de la deuda tributaria. Vid. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, (2004), ob. cit. pág. 278.

En este sentido señala AYALA GÓMEZ, que en los tributos que se gestionan mediante sistema de declaración, sólo se consuma el delito a partir del vencimiento del plazo para ingresar. En cuanto a los autoliquidables, señala cómo un sector doctrinal establece que es el acto de liquidación provisional o definitiva de la Administración el que fija el instante de la consumación del delito. Vid. AYALA GÓMEZ,

hable de la "doctrina que considera que la consumación tiene lugar al liquidarse la cuantía defraudada"<sup>718</sup>, y dentro de esta de la "teoría que entiende necesaria la liquidación definitiva de la deuda tributaria" y las "teorías que admiten cualquier liquidación provisional realizada por la Hacienda Pública para la consumación del delito fiscal"<sup>719</sup>.

La postura más característica de las que sitúan la consumación del delito en la liquidación administrativa es quizá la de BAJO FERNANDEZ, según el cual: "La necesidad de concurrencia de la liquidación definitiva para la consumación del delito fiscal es evidente si tenemos en

---

I., "Consumación y prescripción del Delito Fiscal", *El delito fiscal*, Foro de Abogados Tributaristas /Gaceta Fiscal, enero de 2000, pág. 90. Sobre argumentos en contra de la necesidad de la liquidación, vid. MERINO JARA, I./SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, Cuadernos Fiscales, Ed. Edersa, Madrid, 2004, págs. 43 y ss.

<sup>718</sup> Vid. SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L./ CORTES BECHIARELLI, E. *Delitos contra la Hacienda Pública, Leyes tributarias comentadas*, Edersa, 2002, págs, 77 y ss. Destacan estos autores cómo se ha llegado incluso a afirmar que el perjuicio económico solo se produce propiamente cuando se abre la vía de apremio. Vid., también MUÑOZ CONDE, F. *Derecho Penal*. Parte Especial 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1990, pág. 795. En el mismo sentido BACIGALUPO, S. *Delitos contra la hacienda Pública*, ob. cit., págs 87 y ss. También BOIX REIG, J., y MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública...*, ob. cit., págs 76 y ss. también BAJO FERNÁNDEZ, M., y SUAREZ GONZALEZ, C.J., *Manual de Derecho Penal, Parte Especial*, Ed. Ceura, Madrid, 1993, págs. 622 y ss.

<sup>719</sup> Así, en el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, después de hacer la citada clasificación se señala que "[a]utores como Lamarca Pérez, Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo [...]sostienen que la consumación del delito fiscal tiene lugar cuando se adquiere certeza del quantum de la defraudación, es decir, cuando se notifica la liquidación tributaria definitiva, ya que exigen, como requisito de la defraudación, una deuda tributaria vencida, exigible, definitiva [...]No admiten, pues, la consumación con anterioridad a dicha liquidación, ni siquiera en supuestos de autoliquidación, al entender que no existe dolo, ya que no cabría hablar de dolo de defraudar más de 120.000 euros, pues la determinación de dicha cuantía como deuda tributaria depende de valoraciones personales, como puede ser el entender aplicable determinadas desgravaciones, bonificaciones, etc. [...]También la Fiscalía General del Estado se ha pronunciado expresamente sobre este particular; así, en su consulta 4/97, se opone a considerar consumada la defraudación fiscal en el momento de la persecución de la defraudación o de su comunicación por la Administración tributaria, [...]". Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, (2004) ob. cit., págs. 261 y ss.

cuenta que sólo de este modo es posible determinar la cuantía de la deuda tributaria, y, por tanto, el montante de la defraudación. Esto significa que la puesta en conocimiento de la administración de aquellos negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica imponible, o la autoliquidación en los impuestos que la exijan, aun cuando con ellos se haya ya inducido a error a la Hacienda, no son más que principio de ejecución del hecho punible que daría lugar, a lo sumo, a la punición del delito fiscal en grado de tentativa o frustración si no ha habido liquidación definitiva”<sup>720</sup>.

Por lo que se refiere a la Jurisprudencia, resulta paradigmática la sentencia del Tribunal Supremo 1629/2001, de 10 de octubre [RJ 2001, 8554], ponente BACIGALUPO ZAPATER, en recurso de casación presentado por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado contra acuerdo, en resolución de cuestiones previas, de la Audiencia Nacional declarando extinguida la responsabilidad criminal por considerar prescritos los delitos fiscales imputados.

La citada STS<sup>721</sup> declaró:

---

<sup>720</sup> Cfr. BAJO FERNANDEZ, M., “Delitos contra la Hacienda Pública”, Gaceta Fiscal, n. 42/1987, pág. 147. En el mismo sentido, LAMARCA PEREZ, C., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, Revista de Derecho Financiero y Tributario, n. 178/1985, pág. 794.

<sup>721</sup> Esta sentencia no se refería concretamente a la cuestión de la consumación del delito, sino a la prescripción en los casos en que, iniciado un procedimiento penal, surgen en el curso del mismo elementos que permiten ampliar o modificar la imputación a personas o conceptos tributarios distintos de los iniciales y concluye que la indeterminación que se pone de manifiesto en el relato de hechos probados no puede interrumpir la prescripción, pues para ello debe concretarse, al menos, el período impositivo, y el propio tributo afectado, sin que una imputación general sea suficiente para la interrupción de la prescripción. En este sentido vid. FALCÓN Y TELLA, R. “La liquidación provisional como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de la prescripción tributaria: la STS de 10 de octubre de

"En el caso del delito fiscal, a su vez, el hecho solo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en la que la autoridad tributaria haya procedido, por alguno de los métodos autorizados por los artículos 47/51 LGT, a la liquidación, al menos provisional (art. 123.1.2.º párrafo LGT), del impuesto, es decir, a la determinación de la deuda fiscal, proveniente del hecho imponible y del sujeto obligado, y sobre esa base haya dado impulso a la iniciación del procedimiento. Solo a partir de ese momento se puede considerar que existe una determinación del hecho imputable a una persona, pues precisamente la liquidación del impuesto presupone la comprobación de un hecho imponible [...] y la imputación del mismo a un sujeto pasivo del tributo [...]. Sin una liquidación al menos provisional, sería jurídicamente imposible que el Juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los artículos 269 y 313 LECrim, así como informar al imputado en la forma prevista en el artículo 118 de la misma ley. La liquidación provisional del impuesto, por lo tanto, es un presupuesto de procedibilidad, en el sentido técnico que le da la doctrina, es decir: como "circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo".

Sin embargo, como señala GRACIA MARTIN el impago de la deuda tributaria por el contribuyente cuando el acreedor conoce su existencia no está comprendido en el resultado típico de elusión, pues "[c]uando la Administración tributaria conoce la existencia de su pretensión tributaria puede realizarla en vía de apremio[...]. Lo verdaderamente grave sería que la Administración tributaria, al desconocer la existencia objetiva de su pretensión tributaria, ni siquiera tuviera esa expectativa de cobro, ya que en tal

---

2001", Quincena Fiscal, n. 18, 2001, pág. 6.

Parte del problema surge por la utilización en el ámbito de la dogmática penal del término liquidación en un sentido no técnico. Prueba de ello es que los mismos autores que afirman la necesidad de liquidación administrativa para la consumación del delito, afirman después que la determinación de la cuota defraudada debe realizarse en el proceso penal. Así, se habla en esta sentencia de la "la liquidación practicada el 11 de noviembre de 1997", refiriéndose al informe de los inspectores nombrados peritos judiciales.

Con dificultad, sin embargo, el Tribunal Supremo parece haberse familiarizado con esta cuestión y ser consciente de la ubicación del delito fiscal en la fase de liquidación y no de recaudación. En este sentido, resulta de interés la sentencia núm. 767/2011 de 12 julio, RJ 2011\5998, ponente Monterde Ferrer sobre la relación del delito de alzamiento de bienes y el de defraudación tributaria.

caso no podría ni siquiera plantearse el recurso a la vía de apremio. Sólo en este último caso puede decirse que la sustracción al pago de la deuda tiende a ser definitiva, y sólo entonces puede ser calificada de elusión”<sup>722</sup>.

La insuficiente consideración de las instituciones tributarias en su funcionamiento crea un problema sin mucho sentido porque los ilícitos tributarios “materiales” se circunscriben a la fase de liquidación, de manera que el no ingresar una cuota liquidada o autoliquidada, no supone la apertura de las piezas sancionadoras del sistema, sino de las recaudadoras. Además, como hemos visto, la liquidación en los casos de delito fiscal esta vedada a la Administración, por lo que no es jurídicamente posible, lo que hace del delito fiscal, al menos en la concepción teórica de algunos autores, un delito imposible en cuanto que éstos exigen una previa liquidación para su consumación.

### **1.3.- Los problemas en torno a la regularización voluntaria y el desconocimiento del Derecho tributario por el Derecho penal**

Esta cuestión está, de nuevo, estrechamente relacionada con las precedentes, de manera que el grueso de los problemas en torno a la misma ha surgido de la insuficiente consideración de las instituciones tributarias en el contexto que les es propio.

Pese a que la introducción de la figura de la

---

<sup>722</sup> Cfr., GRACIA MARTIN, L., “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho Penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, REDF, n. 58/1988, págs. 280 y ss.

regularización voluntaria en nuestro Código Penal obedeció al declarado deseo de explicitar lo que siempre se había considerado evidente en el seno de la Administración Tributaria, y es que el régimen del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963, así como el de las regularizaciones introducidas en la Ley 18/1991, extendían sus efectos al ámbito penal, al no haberse producido antes un análisis sistemático de la regularización voluntaria en los ámbitos tributario y penal, se producen algunas diferencias no deseadas expresamente, que introducen en el funcionamiento de esta figura un nivel de confusión difícil de conciliar con el principio de seguridad jurídica<sup>723</sup>.

La primera de estas diferencias es que, según criterio del Tribunal Supremo la situación tributaria sólo queda regularizada cuando se paga el impuesto eludido, sin que se pueda considerar que se ha regularizado por el mero hecho de que se reconozca la defraudación mediante la presentación de una declaración complementaria sin ingreso<sup>724</sup>.

---

<sup>723</sup> En la actualidad ya hay serios estudios sobre la institución, por ejemplo el de IGLESIAS RIO, M. A., *La Regularización Fiscal en el Delito de Defraudación Tributaria (Un análisis de la "autodenuncia".Art.305-4 CP)*, Tirant lo Blanch, Monografías, Valencia, 2003. También, QUERALT, J. J., "La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública, mesas redondas Derecho y Economía*, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 29 y ss. Se trata, sin embargo, de estudios excesivamente influenciados en su planteamiento por el Derecho alemán, sin una sólida base en los procedimientos tributarios españoles, por lo que se plantean problemas y soluciones en general no traspasables.

<sup>724</sup> Paradigmática en este sentido es la argumentación sostenida por el Tribunal Supremo en su sentencia 539/2003 de 30 de abril [RJ 2003, 3038], caso Vivesa, ponente JIMÉNEZ VILLAREJO que resuelve los recursos de casación interpuestos contra sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 30 de junio de 2001. En el Fundamento de Derecho Decimotercero se señala: «El aval constituye una garantía para el acreedor de que cobrará su crédito, pero cuando la obligación nace de un delito no es una garantía de pago futuro por un tercero, sino el pago efectivo por el propio autor, lo que se convierte en presupuesto

Por el contrario, en el ámbito administrativo, tanto en la vieja Ley General Tributaria (artículo 61.2 primero, y 61.3 después), como en la vigente, artículo 27, el quid de la regularización no es el ingreso, sino la presentación de la correspondiente declaración, hasta el punto de que está prevista por la ley la regularización sin ingreso, que produce la exención de responsabilidad por infracción, si bien da lugar al devengo del recargo del periodo ejecutivo.

La razón de que en nuestro Derecho tributario produzca efectos exoneradores de la imposición de sanción la mera presentación de la autoliquidación sin efectuar su ingreso es que ésta dota a la Administración Tributaria de un auténtico título ejecutivo, de similar fuerza a la liquidación administrativa para, en los términos previstos por la ley, proceder a su ejecución forzosa.

Por ello, los sectores doctrinales mas familiarizados con el Derecho tributario consideran innecesario el ingreso de la deuda tributaria para el funcionamiento de la excusa absolutoria en el ámbito penal, en base a la equiparación entre la regularización de la Ley General Tributaria y la del artículo 305 del Código Penal, realizada expresamente en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995. En este sentido, respetuoso con la idea de secundariedad del Derecho penal, CALDERON CERREZO no considera necesario el pago en la

---

de la atenuante cuya razón de menor culpabilidad nunca debe ser olvidada». En similares términos la STS de 15 de julio de 2002 [RJ 2002, 8709] afirma en su Fundamento de Derecho Decimotavo: «Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir». Más reciente, en el mismo sentido, la sentencia núm. 611/2009, de 29 mayo [RJ 2009\4202], ponente Granados Pérez.



regularización<sup>725</sup>. Por su parte, PALAO TABOADA<sup>726</sup> señala:

"[E]n realidad, el elemento central del tipo de infracción grave es esta omisión o inexactitud (falsedad), como consecuencia de la cual se produce una disminución del ingreso, sea en virtud de la autoliquidación sea como consecuencia del acto administrativo. Por eso la conducta que produce la exclusión de la sanción es precisamente la presentación de la declaración omitida o la rectificación o complemento de la inexacta ("declaración complementaria"), y no, como dice erróneamente el apartado 3, el ingreso (véase el inciso segundo del párrafo primero). La presentación de la declaración sin ingreso produce plenamente el efecto exonerador, con la única consecuencia de que la deuda no ingresada se exigirá en vía de apremio con el recargo correspondiente (véase el párrafo segundo de este apartado 3)".

Esto, que no ofrece duda en el ámbito de las infracciones administrativas, plantea problemas en el ámbito penal en cuanto que, prescindiendo de su secundariedad, se trata la institución del artículo 305.4 del Código Penal desgajada de la institución tributaria a la que expresamente el legislador la conectó y sistemáticamente encuadrada dentro del arrepentimiento espontáneo, con el que se vincula la idea de efectiva reparación y de pago efectivo<sup>727</sup>.

Paradigmática en este sentido es la Circular 2/2009, de

---

<sup>725</sup> Vid. CALDERÓN CERREZO, A., "Efectos penales de la regularización tributaria: Un análisis del art. 305.4 del Código Penal", ob. cit. pág. 59.

<sup>726</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)", ob. cit., pág. 58. En parecidos términos el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública señala: "En consecuencia, éste es el sentido que podría darse al impreciso término «regularización», exigiéndose únicamente la espontánea revelación a la Administración de la auténtica situación tributaria del contribuyente y permitiendo que el pago se realice de forma simultánea o con posterioridad, con arreglo a las concretas previsiones de la normativa tributaria". Cfr. VV.AA., Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, (2004) ob. cit. pág. 204.

<sup>727</sup> En opinión de CALDERÓN CERREZO la progresiva patrimonialización del proceso penal encuentra su expresión más contundente en el delito fiscal en la excusa absoluta por regularización tributaria del artículo 305.4 del Código Penal, en la medida en que la Jurisprudencia viene interpretando que la regularización eficaz debe ir seguida del ingreso de la deuda tributaria. Vid., A. "La responsabilidad civil derivada del delito fiscal", ob. cit. págs. 5-6.

la Fiscalía General del Estado, de 4 de mayo de 2009, "Sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del art. 307 del Código Penal", que señala que para un sector de la doctrina la expresión "regularizar" constituye un elemento normativo del tipo "que se dice extraído particularmente de la normativa fiscal", lo que exigiría que "fuera viable contar con una definición de la expresión extraída de la normativa administrativa general, o bien -y más específicamente- del ordenamiento jurídico tributario", mientras que otro sector doctrinal pone el acento en la definición del diccionario de la Real Academia, posición por la que se inclina la circular, ante la inexistencia del mencionado concepto en el ordenamiento tributario.

El diccionario de la Real Academia se considera más apropiado que el régimen establecido en el artículo 27 de la LGT pese a reconocerse que la reforma del CP realizada por la Ley 6/1995 "estuvo en alguna medida condicionada por la necesidad de armonizar el reproche penal con determinadas decisiones propias de la política fiscal del momento", y olvidando que la Exposición de Motivos de la citada ley declara expresamente la finalidad de determinar la relación existente entre el artículo 61.2 LGT, (precedente del actual artículo 27) y el delito fiscal en términos de secundariedad del Derecho penal con respecto al tributario.

Los problemas que desde el punto de vista de la seguridad jurídica puede plantear esta desconexión del Derecho penal con respecto al tributario son numerosos y exceden el ámbito de estas líneas. Baste, por tanto, señalar

que no parece excesivamente respetuoso del principio de intervención mínima del Derecho penal el asignar carácter delictivo a una conducta que en el ámbito que le es propio se considera regular<sup>728</sup>.

#### **1.4.- La responsabilidad civil derivada del delito como consecuencia de la infundada secundariedad del Derecho tributario respecto del Derecho penal**

Sin duda, el efecto más perverso del desconocimiento de la secundariedad del Derecho penal respecto del tributario es la "responsabilidad civil derivada del delito fiscal".

Según el artículo 100 LECrim. "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".

Por su parte, el artículo 109 del Código Penal dispone que "la ejecución de un hecho descrito por la Ley como delito o falta obliga a reparar, en los términos previstos en las Leyes, los daños y perjuicios por él causados", mientras que según el artículo 115 del mismo cuerpo legal "los Jueces y Tribunales, al declarar la existencia de responsabilidad civil, establecerán razonadamente, en sus resoluciones las bases en que fundamenten la cuantía de los

---

<sup>728</sup>Vid., en este sentido DELGADO PACHECO, A. "Dos cuestiones abiertas en la persecución del delito de defraudación tributaria", ob.cit., pág. 253. Vid. QUERALT, J.J., "La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 29 y ss.

daños e indemnizaciones, pudiendo fijarla en la propia resolución o en el momento de su ejecución”<sup>729</sup>.

De los preceptos citados se desprende que el juzgador será quien determine el importe de la responsabilidad civil, así como quiénes y en qué concepto son los responsables civiles del delito. En base a los mismos, con los que la Jurisdicción Penal está familiarizada, y dada la falta de familiaridad con la normativa tributaria, una vez que el desarrollo reglamentario propiciado por la Administración supuso la paralización de los procedimientos tributarios ante el delito fiscal, no fue de extrañar que, tras las primeras oscilaciones jurisprudenciales, la Jurisdicción Penal acabara accediendo a la petición reiterada del Ministerio Fiscal y de la Abogacía del Estado en el sentido de fijar en la sentencia penal por delito fiscal “la responsabilidad civil derivada del delito”<sup>730</sup>.

SILVA SÁNCHEZ indica que la responsabilidad civil derivada de delito no se justifica por ninguna conexión especial de la misma con el Derecho penal o con la política criminal, sino tan sólo por puras razones de economía procesal tendentes a evitar el denominado “peregrinaje de jurisdicciones”, de manera que los pronunciamientos de

---

<sup>729</sup> Vid. MUÑOZ MERINO, A., *El delito de contrabando*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1992, págs. 493 y ss. Vid. también VV.AA., (Director PANTALEÓN, F.), *La responsabilidad en el Derecho*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 4 (2000), ed. Universidad Autónoma de Madrid/BOE, Madrid, 2001.

<sup>730</sup> No olvidemos que el Tribunal Supremo acabó afirmando la “responsabilidad civil derivada del delito” a petición del Ministerio Fiscal y de la Abogacía del Estado que actuaron por impulso de la Administración Tributaria, que, poco familiarizada con el Derecho, no pudo ver las consecuencias de toda índole de su actuación. Sobre los aspectos recaudatorios de la misma vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A. “Artículo 128: Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública”, LA LEY 17117/2008.

responsabilidad civil derivada de delito en ocasiones abarcan el pago de obligaciones que no surgen del daño derivado del delito, sino que preexisten a éste, por lo que a propósito de ello reina una gran confusión, tanto en lo que se refiere al alcance de las resoluciones como también al por qué de las mismas<sup>731</sup>.

PANTALEÓN PRIETO recuerda que los tres ejemplos más llamativos en este punto son el delito de impago de pensiones, el de alzamiento de bienes y los delitos contra la Hacienda Pública, concluyendo: "Ahora bien, dado que es innegable que la obligación tributaria no deriva del delito, sino que, por el contrario, constituye su presupuesto no es fácil fundamentar que la responsabilidad civil derivada de delito fiscal integre el montante de la misma. De ahí que el Tribunal Supremo, con el apoyo de un sector de la doctrina y la oposición del otro, haya tenido que desarrollar la tesis de que la comisión del delito produce una "mutación del título", que determina que lo que era una obligación ex lege se convierta en una obligación ex damno"<sup>732</sup>.

Por su parte, CALDERÓN CERESO destaca que el sistema español resulta sumamente ventajoso para la protección de los derechos de los ofendidos por los delitos, que encuentran en la misma una vía muy conveniente por su sencillez y economía, para obtener el resarcimiento de los daños causados por el delito, sin tener que soportar el

---

<sup>731</sup> Cfr. SILVA SÁNCHEZ, J. M. "¿"ex delicto"? Aspectos de la llamada "responsabilidad civil" en el proceso penal", Indret 3/2001 (www.indret.com), Pág. 3.

<sup>732</sup> Vid. PANTALEÓN PRIETO, "Perseverare diabolicum" (¿otra vez la responsabilidad civil en el Código penal?), Jueces para la Democracia 19, 2/ 93, págs. 6 y ss.

enojoso peregrinaje de jurisdicciones propio de otros ordenamientos jurídicos<sup>733</sup>.

Lo anterior, tiene sentido respecto de los ciudadanos, pero no lo tiene respecto de la poderosa Administración Tributaria dotada de autotutela declarativa y ejecutiva y de medios de ejecución más eficientes que los de la Administración de Justicia, como vino a demostrar la Disposición Adicional Décima de la LGT y el apartado 5 añadido al artículo 305 del Código Penal por la Ley orgánica 5/2010.

La construcción de la responsabilidad civil aplicada al delito fiscal supuso una primera consecuencia extraña al Derecho tributario, cual fue la exigencia de la cuota tributaria de las personas jurídicas a sus administradores, lo que suscitó las primeras críticas doctrinales. Aunque la Ley Orgánica 5/2010 resuelve este problema al reconocer la responsabilidad criminal de las personas jurídicas, la aplicación de la responsabilidad civil derivada del delito al ámbito tributario sigue siendo perturbadora, debido a la inadecuada sustitución de las instituciones tributarias, constituyendo una auténtica, y no legitimada, secundariedad del Derecho tributario respecto del penal.

Estos efectos se manifiestan en la negativa de los tribunales a aplicar los intereses de demora tributarios, que no es sino la lógica consecuencia del carácter no tributario de la responsabilidad civil derivada del delito, así como en la confusión doctrinal cuestionando la exigencia

---

<sup>733</sup> CALDERÓN CERESO, A. "La responsabilidad civil derivada del delito fiscal", ob. cit., pág. 2.

de deudas tributarias prescritas, que es, precisamente, el único supuesto en que corresponde aplicar esta figura pues en ellas el daño surge del delito<sup>734</sup>.

Por ello, la crítica fundamental al sistema de persecución del delito fiscal articulado en nuestro país se centra en la sustitución de la cuota tributaria por la responsabilidad civil derivada del delito, que supone una inadecuada preterición del Derecho tributario y su sustitución por el Derecho penal en el reparto de las cargas públicas, así como la sustitución de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por la Penal en la aplicación del Derecho tributario, que no del penal, con los consecuentes efectos sobre el principio de igualdad.

#### **1.5.- La aplicación retroactiva de la legislación tributaria más favorable en cuanto complemento de la norma penal en blanco**

Este es, sin duda, otro efecto especialmente perturbador de la confusión de esquemas y de la transformación de la inevitable secundariedad del Derecho penal en injustificable secundariedad del Derecho tributario con la "consecuente" aplicación retroactiva de la norma fiscal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria, en aplicación de los esquemas propios del Derecho Penal.

---

<sup>734</sup> ZURDO GARAY-GORDÓVIL plantea también la cuestión de la diferencia en el momento inicial y final de cómputo de intereses entre la responsabilidad civil derivada del delito y la cuota tributaria. Vid. ZURDO GARAY-GORDÓVIL, I., "La responsabilidad civil, medidas cautelares", en VV.AA. *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., CISS, Madrid, 2009, págs. 279 y ss.

La cuestión de la aplicación retroactiva de la norma tributaria en cuanto norma complementaria del tipo penal en blanco ha sido analizada por la doctrina alemana, que ha creado los correspondientes conceptos, y también en nuestro país, por ejemplo, por SILVA SANCHEZ<sup>735</sup> y MARTINEZ-BUJAN PEREZ. En términos generales, señala PEREZ ROYO<sup>736</sup>, el estado de la cuestión puede resumirse en la afirmación de que la doctrina dominante y la Jurisprudencia dan una respuesta positiva al interrogante. En este sentido, señala SILVA SANCHEZ, ha venido pronunciándose la doctrina alemana más característica.

El fundamento de esta posición dominante, señala PÉREZ ROYO, es el de la consideración como leyes penales, a los efectos de su aplicación retroactiva limitada a la órbita penal, de las leyes o elementos complementarios de los tipos penales en blanco, de manera que la modificación de este tipo de normas, sin ser de aplicación retroactiva en su ámbito sustantivo propio, en nuestro caso el tributario, sí desarrollan eficacia retroactiva, en cuanto más favorable, en su papel o función de integración del tipo penal<sup>737</sup>.

---

<sup>735</sup> Vid. SILVA SANCHEZ, J. M., "Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables en caso de las leyes penales en blanco", Revista Jurídica de Cataluña, n. 1, 1994, págs. 87 y ss.

<sup>736</sup> Vid. PEREZ ROYO, F., "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", ob. cit. También en los mismos términos, del mismo autor, "La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria", Revista Técnica Tributaria, n. 43/1998.

<sup>737</sup> También CHOCLÁN MONTALVO se ha manifestado a favor de la aplicación retroactiva favorable prevista en el art. 2.2 del C.P. en los casos de modificación de normas tributarias. Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J. A., "Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el Delito Fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable", *El delito fiscal*, Foro de Abogados tributaristas/Gaceta Fiscal, enero de 2000, pág. 38. No obstante, no parece haber llamado excesivamente la atención el curioso detalle de que no haya sentencias que hayan realizado una



En esta cuestión hay que distinguir dos aspectos que han sido objeto de un claro tratamiento diferenciado por la Jurisprudencia, aunque la doctrina no haya hecho hincapié sobre ello. Por un lado, estaría la cuestión de la elevación de los umbrales de punibilidad que, efectivamente, constituye una norma penal sujeta al principio de aplicación retroactiva y, por otra parte, lo que constituyen modificaciones de la normativa tributaria.

El acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de 25 de octubre de 2005, de la Sala Segunda del Tribunal Supremo declara aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más favorable a los delitos contra la Hacienda Pública, pero tiene el cuidado de precisar "en relación con la elevación de la cuantía defraudada".

Por lo que se refiere a los cambios en las normas tributarias, la consideración de esta cuestión debe partir no de la traslación automática de esquemas propios del Derecho penal que, tal y como está configurado el sistema va

---

nueva liquidación en el caso enjuiciado como consecuencia de la aplicación de la nueva normativa tributaria. Lo cual es significativo dado el cambio constante de las leyes tributarias que, a menudo, declaran su finalidad de reducir los impuestos. En este sentido resulta significativo, por ejemplo, el escrito "Jurisprudencia reciente en relación con el delito fiscal", de CARMONA RUANO, M., Madrid, 5 de marzo de 2008, Centro de Estudios Jurídicos, cuyo apartado 9, bajo la rúbrica "Aplicación retroactiva de ley más favorable. Elevación de cuantías", señala: "Son varias las sentencias que se pronuncian, como no podía ser de otro modo, por la aplicación retroactiva a ejercicios anteriores del incremento del nivel mínimo de defraudación para la comisión del delito, operado con la reforma del Código Penal por Ley Orgánica 15/2003, de 15 de noviembre. A esta conclusión se llegó por acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala 2ª del Tribunal Supremo, adoptado en su sesión de 25 de octubre de 2005 y desde entonces se ha aplicado sin contradicción". Ni siquiera se menciona la posible aplicación retroactiva de la norma tributaria, como, por otra parte, se desprende del propio título del apartado que centra el problema en la aplicación retroactiva de la elevación de cuantías, elevación que es fruto de la ley penal, y no de la tributaria.

a afectar siempre a la definitiva fijación de la cuota estrictamente tributaria de los contribuyentes que, a su vez, sean delincuentes fiscales, sino del análisis del sentido de este principio en el ámbito del Derecho penal y del que tendría su posible traslación al tributario.

En los casos en que el Derecho penal opera sobre normas complementarias de tipos en blanco hay que ser especialmente cuidadoso en cuanto a la traslación en bloque, sobre estas normas complementarias, de los esquemas propios del Derecho Penal. El Derecho tributario trata del reparto, que convencionalmente es anual, de las cargas públicas, y el delito fiscal pretende la protección penal del Derecho tributario y de los correspondientes criterios de reparto. Las ulteriores leyes tributarias no se refieren al reparto ya hecho, sino al que habrá que hacer en los ejercicios en que se apliquen, por lo que no deben afectar a repartos pasados, pues los gastos ya se hicieron y se repartieron entre todos los contribuyentes que no escaparon, que no delinquieron.

En este sentido se ha de mencionar la posición de LASCURAIN SANCHEZ, que señala que si bien la cuantía en que la lesión es penalmente relevante constituyen una valoración típicamente penal y debe ser aplicada retroactivamente, no sucede lo mismo con los concretos contenidos de cada relación tributaria determinados en cada momento por factores fácticos y valorativos ajenos a la valoración penal de la conducta, de manera que lo trascendental no sería cómo y cuánto hubiera debido contribuir el sujeto con los criterios de hoy, sino si nos sigue pareciendo necesario el

castigo penal de quien en su momento no contribuyó en función de la legalidad vigente de entonces<sup>738</sup>.

PEREZ ROYO, por su parte, critica la distinción planteada por la doctrina entre cambios fácticos y cambios axiológicos, en virtud de la cual la eficacia retroactiva se limitaría a los cambios axiológicos pues, dice, puede conducir a la peligrosa conclusión de que la restricción del campo de aplicación del artículo 2 del Código Penal alcanzara no solo a los cambios de las leyes complementarias, sino también a modificaciones producidas en el propio código que pudieran encajarse dentro de esos cambios fácticos, por ejemplo, en el caso del delito fiscal a la elevación de los umbrales de punibilidad, pues es muy difícil de llevar a la realidad esta distinción, lo que puede sumir en la inseguridad la aplicación de este fundamental principio<sup>739</sup>.

Desde luego, cualquier limitación en el funcionamiento de un principio fundamental ha de plantearse con cautela, pues, como señala PEREZ ROYO, puede plantear problemas, ahora bien, los principios, y desde luego los de carácter instrumental, como el de retroactividad de la norma penal favorable, no son absolutos y en su aplicación es necesario un ejercicio de consideración de su sentido y, en su caso, de los principios superiores a los que sirven.

---

<sup>738</sup> Cfr. LASCURAIN SANCHEZ, J .A., "Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización", *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, págs. 403-404.

<sup>739</sup> Vid. PEREZ ROYO, F., "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", *ob. cit.*, págs. 589-592.

Sin embargo, si se analiza la doctrina española en relación con esta cuestión se puede concluir que, en realidad, los argumentos que se utilizan, más que de fondo, de principio, se centran en el artículo 2 CP y el carácter de ley penal que alcanza la ley tributaria en el delito fiscal.

En todo caso, esta cuestión sería susceptible de un planteamiento diferente desde la perspectiva del carácter secundario del Derecho penal<sup>740</sup>. Así, por ejemplo, imaginemos la regla, acompañada de sanción penal por su incumplimiento, según la cual los automóviles tienen que circular por la izquierda, que no se respeta por un kamikaze. Si después se cambia la circulación a la derecha ¿no se castiga a los que previamente incumplieron?. Este tipo de ejemplos son abundantes en la doctrina cuando aborda la cuestión y han contribuido en parte a un cambio de rumbo de la misma. Así, por ejemplo, LAUNA ORIOL, C<sup>741</sup>., citando a LUZÓN PEÑA, expone el cambio de posición de la doctrina alemana sobre el tema.

Por lo que se refiere a la Jurisprudencia española, cuando la cuestión se ha planteado ante el Tribunal Supremo, este la ha resuelto expeditivamente, en sentido negativo<sup>742</sup>.

---

<sup>740</sup> Sobre el carácter secundario del Derecho Penal económico, vid., CHOCLAN MONTALVO, J. A., "Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)", ob. cit., págs. 1-6.

<sup>741</sup> Vid. LAUNA ORIOL, C., "La retroactividad de las normas penales", en VV.AA. *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., CISS, Madrid, 2009, págs. 347 y ss.

<sup>742</sup> Así la sentencia núm. 445/2010 de 13 mayo, [RJ 2010\5800], ponente COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA, Fundamento de Derecho Décimo, señala: "1. El artículo 349 del Código Penal derogado es una norma penal en blanco que debe ser complementada con las correspondientes normas fiscales conducentes a la determinación de cada cuota tributaria. El tipo, así como los que le han seguido en el Código vigente, sanciona conductas de defraudación cometidas en cada ejercicio fiscal en relación con las normas tributarias vigentes en ese momento. Tales normas se

En definitiva, si se sanciona penalmente el incumplimiento de reglas en campos con poco contenido valorativo intrínseco y con un alto componente de regla de juego, y esto de los impuestos consiste en que cada año, entre todos, hacemos unos gastos que hay que pagar, cada año, entre todos, se ha de tener claro qué es lo relevante desde la perspectiva de la protección penal, pues lo cierto es que, si el tipo del impuesto es x o y no tiene, en principio, relevancia desde esta perspectiva, mientras que sí la debería tener el principio de igualdad en el reparto de los gastos públicos, es decir, el principio consagrado en el artículo 31 de la Constitución.

El delito fiscal cumple la función de intentar castigar al que pretenda escaparse del reparto de cargas públicas.

---

ajustan a las necesidades y a la política económica de cada momento, imponiendo obligaciones fiscales que deben ser cumplidas por el ciudadano precisamente en ese momento temporal [...] Dicho con otras palabras, las normas tributarias se aplican a los ejercicios en los que están vigentes, sin que su sustitución posterior por otras más favorables para el contribuyente, si no disponen su aplicación retroactiva, autoricen la aplicación de estas últimas a los ejercicios fiscales o periodos impositivos precedentes".

Esta sentencia se ubica en una clara línea en este sentido, que se puede encontrar ya en la sentencia 1/1994, de 4 de junio, ponente Ruiz Vadiello y más recientemente en las sentencias 539/2003, de 30 de abril, ponente Jiménez Villarejo, y 751/2003, de 28 de noviembre, ponente Conde - Pumpido Tourón. La STS 539/2003 ( RJ 2003, 3085) señaló que "si una reforma fiscal como la llevada a cabo por la Ley 18/1991 no se hace con efecto retroactivo, las deudas tributarias nacidas bajo la vigencia de la legalidad anterior no se extinguen [...] no tiene razón la parte recurrente, como acertadamente subraya el Ministerio Fiscal, cuando alega que una reforma fiscal como la que funda este motivo de impugnación supone una nueva valoración jurídico-penal de las conductas infractoras de la legalidad preexistente. La legislación tributaria se inspira en criterios generales de política económica que responden a la ponderación de las circunstancias económicas por las que atraviesa en cada momento la sociedad, así como de las concretas exigencias recaudatorias que son consecuencia de dichas circunstancias, por lo que las modificaciones normativas de los presupuestos de las obligaciones tributarias no suponen un cambio en la valoración de los deberes -ni consiguientemente en la desvaloración de las infracciones de los deberes- nacidos de una normativa vigente cuando las circunstancias eran otras".

Reparto anual, que constituye una regla de juego sobre la que se puede decidir si se la protege penalmente o no, pero cuya protección no se puede hacer depender del cambio de la regla, sin que ello responda a ningún principio digno de protección, al margen del traspaso automático de esquemas del Derecho penal, y en contra del elemento valorativo fundamental en cuestión, basado en la idea de que todos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con nuestra capacidad económica.

## **2.- Las inevitables divergencias entre el Derecho penal y el Derecho tributario**

El Derecho tributario y el Derecho penal responden a principios claramente diferentes, cuyo desconocimiento es profundamente perturbador, y que exigen un adecuado entendimiento de la diferencia y una adecuada separación de la cuota tributaria respecto del objeto del proceso penal, pues, en las ocasiones en que los principios del Derecho penal impidan una plena secundariedad de este con respecto al tributario, parece conveniente evitar que el Derecho tributario se convierta, sin ningún fundamento teórico y con graves consecuencias, teóricas y prácticas, en secundario respecto del Derecho penal.

Ambas ramas del Derecho, al responder a principios diferentes, aplican criterios diferentes tanto en materia de prueba, como de interpretación de las normas jurídicas implicadas. La prevalencia del Derecho penal en punto a la fijación de la cuota defraudada y la desaparición del concepto de cuota tributaria, sustituida por la

responsabilidad civil derivada del delito, fijada en el proceso penal, en base a principios penales, supone la sustitución de los principios tributarios por los penales, no ya en orden al castigo derivado de la defraudación, sino en orden al reparto de las cargas públicas, que tiene que obedecer plenamente al Derecho tributario y a los principios que lo rigen. Ello exige plantearse los aspectos más relevantes de la diferencia, destacan la necesidad de rescatar del Derecho penal una cuota estrictamente tributaria, también para los delincuentes fiscales.

### **2.1.- Prueba en el proceso penal versus prueba en el procedimiento tributario**

PEREZ ROYO señala que uno de los primeros problemas con que se ha enfrentado la aplicación práctica de los delitos contra la Hacienda Pública es el relacionado con la prueba dentro del proceso penal de los hechos integrantes del tipo delictivo, pues se producen diferencias entre el modo de aplicación de las normas sobre prueba de un mismo tipo de hechos, según que esta sea conducida en el marco del proceso penal o en el del procedimiento administrativo de comprobación y liquidación<sup>743</sup>.

---

<sup>743</sup> Vid. Perez Royo, F., "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", ob. cit., pág. 576. En este artículo realiza el autor un detallado estudio de la cuestión de las diferencias existentes en materia de prueba entre el Derecho penal y el Derecho tributario centrándose, fundamentalmente, en los incrementos no justificados de patrimonio y en la estimación indirecta. Sobre la prueba en Derecho Tributario vid. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La Prueba en Derecho Tributario* Thomson/Aranzadi, Navarra, 2007. Sobre este tema en la doctrina alemana vid. por todos, KLEIN, G., *Die Auswirkungen der unterschiedliche Beweistlast im Steuerrecht und im Strafrecht*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1989. Sobre la prueba en el procedimiento Administrativo vid. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, N., *La prueba en el proceso administrativo* (objeto,

El problema de los diferentes criterios de apreciación de la prueba en ambos campos del Derecho, penal y tributario, se ha planteado generalmente por la doctrina y la jurisprudencia en torno al diverso papel de las presunciones en uno y otro, así como en torno a dos figuras que algo parecen tener con estas, cuales son la estimación indirecta y las ganancias patrimoniales no justificadas.

### **2.1.1.- Presunciones y estimación indirecta de bases en los casos de delito fiscal**

Las presunciones legales son perfectamente admisibles y cumplen un importante papel en el Derecho tributario<sup>744</sup>, mientras que no son admisibles en el penal, según concepción mayoritaria, que las considera incompatibles con el proceso penal, pues este debe buscar siempre la verdad material.

Dado que el delito fiscal se configura en base a un

---

carga y valoración), Ed. Colex, Madrid, 1992. Sobre la prueba en los procedimientos tributarios vid. QUEROL GARCIA M. T., "La prueba en el procedimiento inspector (I) y (II)", *Actualidad Tributaria*, n. 46, 13-19 de diciembre de 1993, y n. 47, 20-26 diciembre de 1993; VELAZQUEZ CUETO, F. A., "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I) y (II)", *Carta Tributaria*, n. 187, 15 de septiembre de 1993 y n. 188, 1 de Octubre de 1993. Sobre prueba en proceso penal vid. VV.AA., *La prueba en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1992.

<sup>744</sup> Sin perjuicio de la posible inconstitucionalidad que podría plantearse en las ficciones, presunciones iuris et de iure, cuando carezcan de un sólido fundamento real. En realidad, estas presunciones, cuando tienen un sólido soporte en la realidad de las cosas, son procesos mentales del legislador incorrectamente explicitados, por lo que su ubicación conceptual adecuada se debe plantear no en el terreno de la prueba de los hechos, sino en el terreno de las definiciones utilizadas por las normas. Vid, en este sentido, MARIN-BARNUEVO FABO D., *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Monografías, McGraw-Hill, Madrid, 1996 págs. 268-269. Por el contrario, las presunciones iuris tantum se mueven en el terreno de los hechos, suponiendo una inversión de la carga de la prueba cuya justificación debería estar en la realidad de lo que es frecuente en el campo en que se producen, es decir, se trataría de una generalización y explicitación en la ley de lo que sería la presunción "hominis" normal.



tipo penal en blanco, se plantea el problema de la recepción en el proceso penal de las presunciones legales incorporadas a la norma fiscal a la que el tipo remite, lo que es rechazado por la doctrina penalista que considera contraria al derecho fundamental a la presunción de inocencia la inversión de la carga de la prueba que estas suponen.

Así, señala RODRÍGUEZ MOURULLO que la subordinación de la Administración a la autoridad judicial impide el intento de hacer valer en el proceso penal cualquier tipo de presunción procedente del ámbito administrativo, aparte de que el empleo de cualquier presunción en un procedimiento sancionador quebranta frontalmente la presunción de inocencia consagrada en el artículo 24 de la Constitución<sup>745</sup>.

En relación con la estimación indirecta, JUAN LOZANO señala:

"En los procesos penales la exigencia de demostraciones revestidas de un alto grado de fiabilidad viene justificada por los intereses jurídicos que entran en juego con la aplicación de la norma penal, intereses fundamentales como la libertad personal. Ello tenía como primera consecuencia la articulación de un sistema de garantías procesales el cual, como ya hemos visto más arriba, no resulta de aplicación al ámbito de la comprobación tributaria. El segundo gran efecto que se deriva de la actividad probatoria en estos procesos jurisdiccionales es precisamente la aplicación de la regla de juicio que supone la carga objetiva de la prueba: ante la eventual presencia de dificultades probatorias deben rechazarse argumentaciones objetivamente poco convincentes y debe ser la parte acusadora la que soporte la falta de prueba. Aquí es donde entra en juego con toda su virtualidad la presunción de inocencia.

Y aquí es precisamente donde vuelve a truncarse el traslado de los principios rectores de la carga de la prueba al ámbito tributario; en este sentido es clásica la afirmación de Hensel: "...la incertidumbre de un non liquet que se produce en el proceso civil y penal por falta de prueba, no

---

<sup>745</sup> Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., "Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal" en VV.AA., *Infracciones Tributarias*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1988.

se da en el procedimiento tributario. No ha de dejarse sin gravar al contribuyente cuando la Administración no consiga probarle los hechos que fundamentan su pretensión”<sup>746</sup>.

La falta de prueba en el ámbito tributario por la no colaboración del contribuyente no puede suponer el olvido de la pretensión tributaria, y aquí aparece la estimación indirecta. Ahora bien, bajo esta denominación, en el Derecho tributario español se encierran dos realidades que responden a dos concepciones cercanas, pero profundamente diferentes desde la perspectiva que nos interesa, cual es la de su posible viabilidad en cuanto medio probatorio en el proceso penal pues, como señala PALAO TABOADA “[l]a presunción es un medio de prueba; la estimación es un subrogado de la prueba. La estimación supone reducir el grado de seguridad en la prueba de los presupuestos de la imposición”<sup>747</sup>.

---

<sup>746</sup> Vid. JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, ob. cit, págs. 198-200.

<sup>747</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (art. 114)”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1454. Como señala PALAO TABOADA “la Administración no tiene por qué llevar a cabo esfuerzos desproporcionados para superar la falta de pruebas ocasionada por la trasgresión por el sujeto pasivo de sus deberes de colaboración”. Especialmente interesante desde esta perspectiva es el prólogo de este autor a la obra de SÁNCHEZ PINO, A.J./ MALVÁREZ PASCUAL, L.A., *La Estimación Indirecta en el Ámbito de la Gestión Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2000, págs. 17 y ss. Estos autores sitúan esta institución en el ámbito de la prueba indiciaria, ubicación que no comparte Palao Taboada que, en parte, aleja la institución de la prueba propiamente dicha. En relación con esta consideración, y sobre la eficacia penal de la estimación indirecta, concluye que seguramente no sea posible resolver esta cuestión de manera unívoca y con carácter general, cfr. ob. cit., pág. 23.

La diferencia se puede observar también en MANTERO SAENZ y CUESTA RODRÍGUEZ, según los cuales la estimación indirecta es una necesidad sentida por casi todos los ordenamientos tributarios (por ejemplo, en el Derecho alemán, la “Schätzung”) que supone un debilitamiento favorable a la Administración tributaria de las reglas sobre la carga objetiva de la prueba. Según estos autores la base imponible determinada mediante este régimen no tiene carácter presuntivo, sino estimativo, de manera que la Administración deberá justificar los medios elegidos para la determinación de las bases y la verosimilitud de sus conclusiones, recayendo sobre el sujeto pasivo la carga de probar que la estimación realizada es incorrecta mientras que los “métodos indiciarios son una forma o medio de valorar dentro de los regímenes de estimación directa y objetiva singular, con independencia de que dentro del régimen de

Así pues, por un lado estaría la estimación, la Schätzung<sup>748</sup> del Derecho tributario alemán, en cuanto medida extraordinariamente potente contra los no declarantes, que debe respetar el principio de proporcionalidad, pero a la que no es exigible mucho más en cuanto a su relación con la realidad pues, como destaca SAINZ DE BUJANDA, "la estimación surge precisamente en el instante en que, sea cual fuere la causa, no se considera posible determinar la base. Entonces, el legislador autoriza que, en vez de la base definida por las normas, se determine o mida "algo distinto a ella""<sup>749</sup>.

Estimación que es conceptualmente diferente del recurso a las técnicas indiciarias en cuanto medio de prueba. Por ello, aunque la Jurisprudencia, tras algunos titubeos, esté admitiendo la aplicación de la estimación indirecta para la fijación de la base imponible en casos de delito fiscal, en cuanto esta reúna los requisitos de la prueba indiciaria, la estimación, entendida como se acaba de señalar, tendría serios problemas en el campo penal. La razón de que estos no hayan adquirido mayor importancia es la evolución que en el

---

estimación indirecta pueda ser también factible su utilización". Vid. MANTERO SÁENZ, A., y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas (4ª edición), Madrid, 1990, págs. 586 y ss.

Con una concepción alejada del campo de la prueba se ha de destacar la posición de PÉREZ DE AYALA, J.L., prólogo a BANACLOCHE PALAO, C., *La Estimación Indirecta*, Aranzadi, Navarra, 2002, págs. 21 y ss.

<sup>748</sup> Vid. VOLK, K., "Zur Schätzung im Steuerstrafrecht", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag 2003*, Otto Schmidt, Colonia, págs. 570 y ss.

<sup>749</sup> Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., "Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles y su Proyección sobre la estructura del Sistema Tributario", Discurso leído el día 16 de febrero de 1970, en su recepción pública, por el Excmo. Sr. D. Fernando Sainz de Bujanda y contestación del Excmo. Sr. D. Joaquín Garrigues Díaz-Cañabate, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1970, págs. 23 y 24. En parecidos términos vid. ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos Tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1991, págs. 194-195.

Derecho tributario español se ha producido en torno a la estimación indirecta que prácticamente ha reconducido esta institución plenamente al campo de la prueba indiciaria<sup>750</sup>.

El Tribunal Constitucional ha reconocido en diversas sentencias, por ejemplo, la 174/1985, de 17 de diciembre, y la 229/1988, de 1 de diciembre, que el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal se base en una prueba indiciaria, pues "prescindir de la prueba indiciaria conduciría, en ocasiones, a la impunidad de ciertos delitos y especialmente, de los perpetrados con especial astucia, lo que provocaría una grave indefensión social"<sup>751</sup>.

---

<sup>750</sup> Esta evolución se puede percibir en las exigencias impuestas doctrinalmente a la institución que en los primeros textos mencionaban fundamentalmente la proporcionalidad, siempre exigible en la actuación administrativa, mientras que ulteriormente sitúan la estimación indirecta en el campo de la prueba indiciaria haciendo, en definitiva, recaer sobre la Administración la carga de la prueba, no sólo de la existencia de los supuestos de la misma. El imperceptible paso de la estimación indirecta desde la "estimación" al campo de la prueba indiciaria es en parte importante fruto de la actuación de la Administración Tributaria cuyo origen se encuentra en la CIRCULAR de 17 de noviembre de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, relativa a las actuaciones inspectoras con estimación indirecta de bases tributarias, que supuso un serio intento de generalizarla en las actuaciones de la Inspección (al mismo tiempo que "se olvidaba" la institución en las actuaciones de gestión). Las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de diciembre de 1987 y de 29 de enero de 1988, pusieron serios reparos a este intento, lo que planteó la necesidad de aquilatar los instrumentos utilizados para robustecer las bases alcanzadas por este procedimiento, dando lugar al INFORME de 7 de marzo de 1988, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica (Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria), sobre incumplimiento de obligaciones contables como determinante de la estimación indirecta en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, que definitivamente dejó ubicada la institución en el marco de la prueba indiciaria.

<sup>751</sup> La STC 174/85, de 17 de diciembre, declara que: "Una prueba indiciaria ha de partir de unos hechos (indicios) plenamente probados, pues no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples probabilidades. De esos hechos que constituyen los indicios debe llegarse a través de un proceso mental y razonado y acorde con las reglas del criterio humano a considerar probados los hechos constitutivos de delito. Puede ocurrir que los mismos hechos probados permitan en hipótesis diversas conclusiones o se ofrezcan en el proceso interpretaciones distintas de los mismos. En este caso, el

---

Tribunal debe tener en cuenta todas ellas y razonar por qué elige la que estima como conveniente". Según la STC 229/1988, de 1 de diciembre: "El derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal pueda formularse sobre la base de una prueba indiciaria, pero para que ésta pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucionales; a) los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas-, y b) el órgano judicial debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, ha llegado a la conclusión de que el procesado realizó la conducta tipificada como delito, exigencia esta última que deriva también del artículo 120.3 de la Constitución española, según el cual las sentencias deben ser siempre motivadas, y del artículo 24.1 de la propia Constitución, pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en derecho, ni habría manera de determinar si el proceso deductivo es arbitrario, irracional o absurda, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo".

En parecidos términos el Tribunal Supremo, en sentencias de 15 de julio y 7 de diciembre de 1988 reconoció que la "presunción de inocencia admite prueba en contrario y esta prueba en contrario puede, a su vez, provenir de presunciones que se basen en hechos demostrados que conduzcan, por vía lógica, en un enlace preciso y directo a la declaración de otros hechos", lo que ha mantenido ulteriormente, específicamente aplicado a la estimación indirecta en el delito fiscal, así las sentencias 392/2006, de 6 abril [RJ 2006, 5322], ponente SORIANO SORIANO, 506/2006, de 10 mayo [RJ 2006, 3640], ponente BERDUGO Y GÓMEZ DE LA TORRE, 970/2006 de 3 octubre [RJ 2006, 7581], ponente SAAVEDRA RUIZ.

Ahora bien, el carácter esencial de la motivación y de las precauciones que deben observarse en la estimación indirecta de bases se ve reforzado en un proceso penal por delitos contra la Hacienda Pública y así se ha destacado por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de febrero de 2003 (número de recurso 1489/2001). En el caso enjuiciado en esta sentencia a pesar de existir el informe del artículo 51 de la LGT, se anuló la condena impuesta por el Tribunal a quo, sobre la base de la necesidad de motivación y contradicción en la utilización -a efectos penales- del sistema de estimación indirecta. Así se señala: "Sin perjuicio de lo dicho es preciso tener en cuenta que frente a la pretensión de probar el delito fiscal mediante estimaciones indirectas, las precauciones que se deben observar en el proceso penal son extremas, dado que el derecho a la presunción de inocencia, que rige estrictamente en materia penal, requiere que toda condena penal se base en una prueba real de los hechos que son el fundamento de la culpabilidad jurídico-penal. Esta culpabilidad no es equivalente a la existencia de una deuda tributaria, que, como tal, puede ser establecida mediante criterios de presunciones previstas en el Derecho Fiscal, pero que no son automáticamente trasladables al Derecho Penal, donde el principio in dubio pro reo rige sin limitaciones[...]. Culpabilidad jurídico-penal y deuda tributaria son conceptos diversos y esta diversidad repercute de una manera notoria en el ámbito de la prueba de los hechos". A juicio de algunos autores, en las estimaciones indirectas se vulneran las exigencias de la prueba por indicios, mediante el recurso a una presunción iuris tantum que supone una inversión de la carga de la prueba y una conculcación del principio de presunción de inocencia. Vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., "El delito fiscal", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER, E.), *Derecho penal económico*, Buenos aires, 2000, pág.330-331.

Los indicios también se admiten por el Tribunal Supremo como medio de prueba en el orden penal con capacidad para destruir la presunción de inocencia, exigiendo, fundamentalmente, que los indicios o hechos base estén plenamente acreditados y que el órgano judicial explicita el razonamiento en virtud del cual, partiendo de aquéllos, llega a la conclusión correspondiente.

En este sentido, el Informe de la Fiscalía General del Estado de 22 de mayo de 1995 señala:

“Es conocido el recelo con que los Jueces y Tribunales suelen contemplar esos métodos a la hora de dictar sentencia en la medida en que la valoración de la prueba en el proceso penal ha de estar presidida por los principios constitucionales de presunción de inocencia y el tradicional «in dubio». Pero ha de subrayarse igualmente que conforme han declarado reiteradamente tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional, la prueba indirecta o indiciaria es apta para destruir la presunción de inocencia siempre que concurren determinadas circunstancias. A través de esa puerta de la prueba indiciaria, el método de estimación indirecta de bases tributarias tiene plena cabida en el proceso penal y puede servir de soporte a una sentencia condenatoria por el delito del art. 349 del Código Penal siempre que concurren los requisitos antes aludidos y lleven al Juzgado a la convicción, más allá de toda duda razonable, de que la cuota defraudada, deducida de una base imponible estimada indiciariamente, excede de las 5.000.000 ptas.”.

Estas afirmaciones no dejan duda sobre la ubicación de la estimación indirecta en el campo de la prueba indiciaria, y la aptitud de las presunciones hominis, que no de las legales, para desvirtuar la presunción de inocencia. En la medida en que en la actualidad la estimación indirecta está sólidamente asentada en este campo no tiene que plantear serios problemas de conflicto entre Derecho tributario y Derecho penal<sup>752</sup>.

---

<sup>752</sup> Vid., en este sentido pero en relación con la posible imposición de sanciones BANACLOCHE PALAO, C., *La Estimación Indirecta*, Aranzadi,

Ahora bien, no solo no hay obstáculo teórico en Derecho tributario para una estimación indirecta que se aleje de la prueba indiciaria y se acerque a técnicas presuntivas menos rigurosas, es decir, que más que una presunción encierre una estimación, sino que uno de los tradicionales campos de estudio del mismo es el papel de esta figura, cuya posible utilidad, e incluso necesidad, es innegable, sin perjuicio de que no se le saque el debido partido.

En el campo penal, por el contrario, al menos en el estado actual de la dogmática penal, sólo va a ser aceptable lo que esté perfectamente acreditado aunque sea mediante pruebas indiciarias. De esta manera, en la medida en que el ámbito de la estimación indirecta es mas amplio que el de la prueba indiciaria, se plantean problemas que deberían circunscribirse al campo penal, pero que no deberían penetrar en el Derecho tributario de los delincuentes, al menos no de un modo diferente a como lo hagan en el Derecho tributario que se aplique a los contribuyentes honrados<sup>753</sup>.

---

Navarra, 2002, págs. 249 y ss.

<sup>753</sup> Hay que tener en cuenta que cualquier régimen de estimación indirecta va a poder ser enervado por la prueba en contrario por parte del contribuyente, de manera que el problema en los casos más graves de incumplimiento debe ser no de prueba, sino, fundamentalmente, de proporcionalidad en el ejercicio por parte de la Administración de su potestad de estimar sin auténticas bases fácticas, de profesionalidad en la fijación de las mismas (pues una cosa es que las bases carezcan de completo soporte y otra diferente es que carezcan por completo de soporte) y de garantías del contribuyente, que debe ser seriamente escuchado y debe tener expeditas todas las posibilidades probatorias en el correspondiente procedimiento tributario.

Sobre estas bases se hace imprescindible una reubicación de la estimación indirecta en el lugar que le corresponde como auténtica estimación, pues el contribuyente que incumple sus obligaciones no debe ser privilegiado, sino que debe pagar en base a estimaciones que conduzcan a cuotas aproximadas en las que, dado que la inexactitud es imputable exclusivamente a él mismo, la preocupación debe ser más no quedarse cortos que pasarse de largo, pues hay que tener en cuenta que estamos hablando del reparto de gastos comunes, y del incumplimiento

Parece pues claro que nos encontramos con una diferencia fundamental, especialmente importante en un campo en el que el contribuyente, el delincuente en su caso, es el único dueño de las auténticas pruebas, que serían su contabilidad y sus correspondientes justificantes. Dado que no parece conveniente dejar la aplicación de los tributos a la libre disposición de los contribuyentes, todo el Derecho tributario está atravesado por instituciones destinadas a salvaguardar la cuota tributaria cuando el contribuyente no quiera colaborar en su fijación, lo que va a suceder normalmente en los casos de delito fiscal.

Esta diferencia es más que suficiente para justificar el rescate de la cuota tributaria del delincuente fiscal del Derecho penal, donde se la ha situado, para resituarla en el

---

por uno de los partícipes de sus obligaciones de cara a la determinación de su parte. Cualquier concepto viable de sociedad debe conducir a que ese incumplimiento no opere a favor del incumplidor, no sólo por razones de justicia, sino porque lo contrario supone la destrucción moral de la sociedad. Por otra parte y desde un punto de vista democrático, habría que plantearse hasta qué punto cabe hablar de democracia en una sociedad soportada exclusivamente por quienes no pueden eludir sus obligaciones.

Desde luego no cabe duda de que esto debe ser así en el ámbito tributario. Por lo que se refiere al penal, habría que plantearse también la necesidad de un cambio de paradigma en la dogmática penal cuyo centro de gravedad ha de ser la tensión entre la protección de la sociedad y las víctimas del delito y la salvaguarda de las garantías de los ciudadanos que puedan verse acusados del mismo y no, exclusivamente, la salvaguarda de los derechos del delincuente. Esa tensión requiere un serio planteamiento sobre lo que está en juego en cada caso, especialmente importante en los delitos económicos, en los que lo que está en juego, desde la perspectiva de la presunción de inocencia, no es la amenaza real de cualquiera de los miembros de la comunidad de perder su libertad injustamente acusado de un delito, sino la amenaza sobre muy concretas personas de pérdida de posiciones de poder y privilegio económico, muy raramente, de libertad. Y ello, mientras que lo que está en juego desde la perspectiva de la víctima, que también ha de jugar un papel relevante en el Derecho penal, es la destrucción de las bases físicas y morales de la sociedad, como sucede con los delitos ecológicos y económicos, en los que no existe el malvado tradicional, sino simplemente el eficiente ejecutivo que ha de cumplir hermosos objetivos de beneficios infinitamente crecientes, para mantener su infinitamente creciente sueldo.



Derecho tributario, al que constitucionalmente corresponde, pues la determinación de la cuota tributaria ha de hacerse en virtud del principio de igualdad en la imposición. Por otra parte, no parece que tenga mucho sentido el privilegiar en el orden tributario a quienes criminalmente lo incumplen.

Al mismo tiempo, no se puede obviar la consideración de que el insuficiente afinamiento en las instituciones tributarias, en su manejo por el Juez Penal puede producir, a la inversa, una injustificada penetración de principios tributarios en el campo estrictamente punitivo, fenómeno con el que se podrían relacionar algunas de las sentencias por delito fiscal de la última época<sup>754</sup>.

### **2.1.2.- Los incrementos no justificados de patrimonio**

Lo mismo que se ha señalado sobre las estimaciones indirectas cabe decir de otras figuras aparentemente a caballo entre lo que son cuestiones normativas<sup>755</sup> y cuestiones de prueba como son los incrementos no justificados de patrimonio.

---

<sup>754</sup> Vid. PLAZA VÁZQUEZ, A.L. "¿A la cárcel por «delito fiscal a ojo»? (O sobre estimación indirecta y derecho sancionador) (1 y 2), *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nums. 12/2007 y 14/2007. Sobre la prueba en el delito fiscal vid., BALLESTEROS MARTÍN, J.M., "Medios de prueba, declaración del imputado, documentos, testigos, peritos. La valoración de la prueba", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M.CISS, Madrid, 2009, págs. 521 y ss. También, LAUNA ORIOL, C., "Impugnación de la prueba en los delitos contra la Hacienda Pública", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M.CISS, Madrid, 2009, págs. 549 y ss. De la misma autora y en la misma obra colectiva, "La prueba indiciaria, las presunciones tributarias y la prueba indiciaria", págs. 605 y ss. Sobre el mismo tema vid. MARQUEZ RABANAL, A. "Particularidades del delito en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., CISS, Madrid, 2009, págs. 741 y ss.

<sup>755</sup> Vid. MARIN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 122.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tras señalar en su artículo 20, número 1: "Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente", establecía en su artículo 27, número 2, : "El mismo tratamiento (es decir, el tratamiento de rentas irregulares) se aplicará a las rentas que se pongan de manifiesto a través de adquisiciones a título oneroso, cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan"<sup>756</sup>.

Con estos preceptos se pretendía someter a tributación rentas o plusvalías que anteriormente habían escapado a la imposición, y que afloraban en un momento posterior en forma de lo que se vino a denominar "incrementos no justificados de patrimonio".

Este régimen fue severamente criticado por no respetar la institución de la prescripción, ya se podía proceder al gravamen de los mismos en el momento en que afloraban, aunque procedieran de rentas que habían escapado a tributación en períodos impositivos ya prescritos. Haciéndose eco de las críticas, la ley 48/1985, de 27 de

---

<sup>756</sup> Por su parte, el artículo 33.3 de la misma Ley disponía: "El valor de los elementos patrimoniales ocultados en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, en su caso, en la de este Impuesto, será renta del período en que se descubran, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de esta Ley, con un divisor fijo de cinco, salvo que la Administración pruebe que el período de generación de los incrementos es inferior, en cuyo caso se aplicará el divisor que corresponda".

diciembre, dispuso en el número 13 del artículo 20: "Tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, así como en el caso de elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o en la de este impuesto respectivamente, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 27 de esta Ley".

Este último precepto disponía: "El valor de los elementos patrimoniales ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, o de cualesquiera rentas no declaradas en este impuesto, será renta del período en que se descubra, salvo que se pruebe que se produjeron en otro período, en cuyo caso se imputará a éste"<sup>757</sup>.

No procede entrar en el análisis de la controvertida naturaleza de esta institución<sup>758</sup>, pero se ha de señalar que la misma ha seguido una evolución en cierto modo opuesta a la de la estimación indirecta pues, habiendo surgido en el campo de las presunciones, como encuadrada en la prueba, cada vez son más los autores que con diferente terminología

---

<sup>757</sup> Un régimen similar se ha mantenido desde entonces. Actualmente están regulados en el artículo 39 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, Renta de no Residentes y Patrimonio, bajo la rúbrica "Ganancias patrimoniales no justificadas". Existe un proyecto de ley que prevé el desconocimiento de la prescripción en relación con los incrementos de patrimonio conectados con el incumplimiento de las obligaciones que en el mismo se imponen. Vid. FALCÓN Y TELLÁ, R., "El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 10/2012 (Editorial), Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012,

<sup>758</sup> Vid. MARIN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 159 y ss.

la encuadran en el campo de las definiciones normativas de los supuestos de hecho, sustrayéndolas del campo probatorio.

De su encuadre en uno u otro campo depende, en gran medida, su aceptación en el campo penal que, en principio no parece obstar la normativa tributaria sustantiva pero rechaza de plano las presunciones.

La discusión en torno a los incrementos no justificados de patrimonio como posible base de una condena penal surgió al hilo del Auto del Juzgado de Instrucción N. 28 de Madrid, de 16 de diciembre de 1988, ponente JORGE BARREIRO, imputado, por cierto, un muy ilustre tributarista. Dicho auto es paradigma del argumento que excluye las presunciones legales del ámbito penal, al mismo tiempo que de la calificación de los incrementos no justificados de patrimonio como tales presunciones legales<sup>759</sup>.

---

<sup>759</sup> En dicho auto, en relación con el tratamiento jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio, se afirma que "las partes querellantes no han aportado prueba directa alguna acerca de la procedencia, identificación y ubicación del patrimonio que utilizó el querellado para realizar las adquisiciones onerosas del año 1982 [...] Es razonable que la legislación fiscal, en la duda, fije a través de presunciones iuris tantum y de ficciones jurídicas una verdad formal al efecto de proteger al erario Público. Pero las consecuencias de la aplicación de la norma punitiva son totalmente diferentes, dado que entran en juego derechos fundamentales restringidos y limitados a través de las penas que fije el ordenamiento punitivo. Tales consecuencias hacen que el Juez no se conforme con la verdad artificial o aparente" y se concluye la argumentación diciendo que "el Juez-Instructor entiende que la norma penal no puede aplicarse cuando los elementos objetivos del tipo delictivo no están acreditados con arreglo a los principios del proceso penal, que vedan la prueba a través de presunciones legales [...] Y es que, al fin y al cabo, nos hallamos ante un supuesto en que el legislador fiscal tiene dudas acerca de si el Erario Público se ha visto perjudicado por un proceder fraudulento, dudas que resuelve imponiendo el pago de una cantidad probablemente defraudada [...] Esta tutela jurídico-fiscal del Erario Público se estima suficiente, y pretender protegerlo, además, con la imposición de una pena al ciudadano parece excesivo, ya que supondría desnaturalizar la función del derecho penal, llevando su aplicación a conductas incumplidoras del pago de deudas tributarias derivadas de situaciones fácticas aparentes, sin tener certeza de que el bien jurídico protegido ha sufrido un ataque intolerable".

En opinión de MARIN-BARNUEVO FABO este auto es desafortunado, entre otras razones, "porque entiende que la norma de remisión que regulaba los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF tenía finalidad probatoria, a pesar de que, como vimos, lo que hace es definir un régimen jurídico mediante equiparación"<sup>760</sup>.

Se ha de coincidir con este autor en que este pronunciamiento es desafortunado en cuanto a la correcta apreciación de los hechos y del Derecho implicado en el caso analizado. En cuanto a los hechos, el propio auto se refiere a unas adquisiciones onerosas en el año 1982. Una vez que este hecho está acreditado, si está acreditado también que no se declaró una renta ni un patrimonio que pudieran explicar dichas adquisiciones, nos encontramos, sin ninguna duda, con una renta que aparece en dicho ejercicio, de manera que ya hay una prueba de cargo de obtención de renta en ese concreto periodo, que solo el contribuyente está en condiciones de desvirtuar.

La interpretación que se hace en el auto, trasladada al campo penal ordinario supondría exonerar a alguien a quien se ha encontrado al lado de un cadáver acuchillado, con un cuchillo ensangrentado en la mano, porque la acusación no demostró que era imposible que la situación tuviera otra

---

<sup>760</sup> Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO D., *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 306. Vid. también CHICO DE LA CÁMARA, P./HERRERA MOLINA, P. M.: "Las ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?)", *Revista Impuestos*, nueva época, n. 14, julio de 1999, pág. 168. Estos autores sitúan esta figura en el campo de la prueba, lo que explica los problemas que plantean. Sobre los incrementos no justificados de patrimonio vid. BARCIELA PÉREZ, A., "Ganancias no justificadas de patrimonio y delito fiscal", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 9/2010.

explicación. Sin embargo, en ese caso ya hay una prueba de cargo que tendrá que desvirtuar el sospechoso con una explicación que introduzca, como se dice en las películas, una duda razonable.

Las actualmente denominadas ganancias patrimoniales no justificadas se mueven exclusivamente en el marco normativo, pues el componente probatorio que tienen es el mismo que cualquier otro componente de renta, es decir, hay que probar que se ha producido el hecho imponible en el correspondiente periodo impositivo. El hecho imponible es la afluencia de renta de origen desconocido en un concreto ejercicio en el patrimonio del contribuyente, legítimamente tipificada como componente de la renta sujeta al impuesto<sup>761</sup>.

Por otra parte, la referencia a que el contribuyente puede probar que las citadas ganancias se han producido en

---

<sup>761</sup> Un concepto amplio y sintético de renta deja un margen teórico más que suficiente para gravar dentro de la misma los incrementos no justificados de patrimonio. Vid. sobre esto, TIPKE/LANG *Steuerrecht*, ob. cit., págs. 220 y ss. Vid. también MUSGRAVE, R. A. / MUSGRAVE, P.B., *Hacienda Pública teórica y aplicada*, Introducción y traducción de LOZANO IRUESTE, J.M., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 477 y ss. Señalan los MUSGRAVE, que "dada la elección de la renta como base impositiva. Es evidente que esta, como índice de la capacidad de contribución, debe definirse ampliamente como afluencia total a la riqueza de un individuo", cfr. pág. 491. Esta es la concepción que se desprende de la sentencia del Tribunal Constitucional 87/2001, de 2 de abril, en relación con dos recursos de amparo, ponente Casas Baamonde, a la que han seguido otras sentencias en la misma línea, como la STC 233/2005 de 26 septiembre, ponente Jiménez Sánchez, que, tras afirmar la legitimidad constitucional de la prueba de indicios, recuerda la STC 87/2001, de 2 de abril ( RTC 2001, 87) considerando que «el objeto de prueba en este caso no es si y en qué medida los incrementos patrimoniales son constitutivos de renta y están, por tanto, sujetos a contribución por el impuesto de la renta de las personas físicas, pues éste es un dato normativo, un elemento del Derecho aplicable que, en virtud del principio iura novit curia, no requiere prueba y es ajeno al ámbito constitucionalmente protegido por el derecho a la presunción de inocencia». El objeto de la prueba se proyecta, entonces, sobre dos elementos: de un lado, «la existencia misma de incrementos patrimoniales», y, de otro lado, «su carácter fiscalmente no justificado». A partir de aquí, el Tribunal concluye que la condena impuesta al recurrente no se ha basado en presunción alguna, sino en indicios concluyentes.

un periodo ya prescrito no es ninguna inversión de la carga de la prueba pues toda la renta, también las ganancias patrimoniales no justificadas, se atribuye al periodo en que afluye al sujeto pasivo, es decir, al periodo en que aparece en su órbita patrimonial<sup>762</sup>.

En la medida en que se entienda adecuadamente la institución ubicándola en la definición del hecho imponible, las ganancias patrimoniales no justificadas no deberían plantear especiales problemas de admisibilidad en el campo penal<sup>763</sup>. Ahora bien, la frecuente utilización en el campo tributario de términos que inducen a confusión sobre la naturaleza normativa o probatoria de las instituciones acentúa la necesidad de devolver al Derecho tributario la cuota, tributaria, de los delincuentes fiscales, en relación con los cuales la figura de las ganancias patrimoniales no justificadas está, sin duda, especialmente justificada.

---

<sup>762</sup> Por ejemplo, si a final de 2011 la Inspección, comprobando los años 2007 a 2010 descubre unas cuentas corrientes en las que se ingresan cantidades elevadas en 2007, va a imputar las mismas a este periodo. Pero si estas cantidades proceden de previos ingresos de periodos ya prescritos, al carecer la Inspección de potestad para comprobarlos, es el contribuyente el que tiene que presentar la documentación que demuestre una procedencia anterior. No hay en este caso inversión alguna de la carga de la prueba, sino normal proceso probatorio, de carácter esencialmente contradictorio, porque esta recae sobre el contribuyente sólo cuando ya está demostrada la aparición de renta dentro de un periodo no prescrito.

<sup>763</sup> En este sentido es especialmente interesante la sentencia del Tribunal Supremo 1807/2001, de 30 octubre, [RJ 2001, 9089], ponente SÁNCHEZ MELGAR, que, en su Fundamento de Derecho Décimo, señala que los incrementos no justificados de patrimonio no constituyen una presunción "sino descripción normativa que la ley tributaria realiza a efectos de conceder la calificación de renta a tales incrementos patrimoniales. Que tales incrementos son injustificados no puede presumirse, sino que tiene que venir probado por las acusaciones". Sin embargo, a continuación, el Tribunal basa toda su argumentación en el tratamiento de los mismos en el marco de la prueba indiciaria, cuando la acreditación del incremento no justificado, normalmente, es bastante directa.

## **2.2.- Calificación, interpretación e integración en Derecho tributario y en Derecho penal**

Las diferencias entre ambas ramas del Derecho, tributario y penal, no se limitan al campo de la prueba, sino que se extienden a la calificación, interpretación e integración de la norma. El problema se centra en el papel de la analogía y el fraude de ley, en la posibilidad de aplicación analógica de la norma tributaria y de la figura del fraude de ley en los casos de delito fiscal<sup>764</sup>.

---

<sup>764</sup> La vigente LGT mantiene, en lo fundamental, el régimen de la ley del 63, pese a las reformas que se han pretendido introducir, pues las instituciones son producto de largas evoluciones históricas, con mucha elaboración jurídica incluida, mientras que las palabras del legislador, cuando son más voluntaristas que conocedoras, producen más problemas que otra cosa.

Los preceptos relevantes en torno a esta cuestión son el artículo 13, relativo a la calificación, que dispone: "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez". El artículo 14, relativo a la prohibición de la analogía, por su parte, dispone: "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". El artículo 15 ha pretendido evitar los problemas del fraude de ley, "sustituyéndolo" por lo que denomina conflicto en la aplicación de la norma tributaria: "1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones".

Por último, el artículo 16, relativo a la simulación, dispone: "1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.



El artículo 14 LGT niega cualquier posibilidad sustantiva de la analogía en el ámbito tributario, lo que supone un punto importante de coincidencia con el Derecho penal, mientras que el artículo 15 recoge la prohibición de sanción en los casos de fraude de ley que, *a fortiori*, supondría la imposibilidad de delito fiscal en estos casos. La cuestión, sin embargo, presenta algunos perfiles que la dotan de una mayor complejidad.

PALAO TABOADA se plantea la cuestión de si la prohibición de analogía en el ámbito tributario es una decisión del legislador o si, por el contrario, se funda en un principio superior o en una norma constitucional, de manera que resultaría aplicable incluso en ausencia de cualquier norma explícita al respecto<sup>765</sup>.

En síntesis de la doctrina alemana destaca la posición de TIPKE, que centra la dificultad de la cuestión en el conflicto entre el aspecto formal (principio de seguridad jurídica) y material (principio de igualdad) del Estado de Derecho pues, mientras la analogía sirve al principio de igualdad, su prohibición sirve a la seguridad jurídica. Para TIPKE el primero debe prevalecer, no sólo porque de este modo pasa a primer plano la relación de los ciudadanos

---

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

Sobre esta cuestión vid. ALONSO MADRIGAL, F.J./GÓMEZ-LANZ, F.J., “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación”, CEF, Revista de Contabilidad y Tributación, nums. 282-282, agosto-septiembre, 2006, págs. 5 y ss.

<sup>765</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)”, cit. ob., pág. 223.

interesados en una imposición igual entre sí, sino porque la seguridad jurídica es seguridad de los principios o de las reglas mientras que la prohibición de la analogía no produce seguridad jurídica, dado que los contribuyentes ni conocen el texto de la ley en el que supuestamente deberían confiar, ni aunque lo conozcan lo entienden y los asesores fiscales y los abogados no confían en el texto de la ley para lograr seguridad, sino en el "estado de la cuestión" que resulta de normas administrativas y Jurisprudencia y, en su caso, de comentarios o artículos de especialistas<sup>766</sup>.

Por lo que se refiere a la doctrina española destaca PALAO TABOADA la posición de PÉREZ ROYO que rechaza la idea de que la prohibición de la analogía derive del principio de reserva de ley, pues se trata de dos instituciones que se mueven en ámbitos y con destinatarios diferentes, de manera que el único límite que, en principio, se presenta para la aplicación analógica de las normas tributarias es el mismo que para cualquier norma jurídica: el límite, de carácter lógico, de la estructura de su presupuesto de hecho<sup>767</sup>.

Frente a esta posición PALAO TABOADA destaca la especial intensidad de la exigencia de certeza en el ámbito tributario, derivada de la necesidad de separar con la mayor seguridad posible los hechos sometidos a tributación,

---

<sup>766</sup> Ibidem, pág. 224.

<sup>767</sup> PEREZ ROYO señala que la integración analógica "se desarrolla en la fase de aplicación de la norma, no en la fase de producción, como, en cambio, sucede con el principio de reserva de ley", de ahí que concluya que "no es el principio de reserva de ley, en sí mismo considerado, el que excluye la aplicación analógica de las leyes penales, sino la exigencia de certeza incorporada en el principio de tipicidad". Cfr. PÉREZ ROYO, F., "Comentarios al artículo 24 de la Ley General Tributaria", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 378-381.

tradicionalmente formulada técnicamente como prohibición de la analogía, que, por tanto, no quedaría a la libre decisión del legislador<sup>768</sup>, si bien recuerda la certera observación de WALZ de que la vinculación a la ley será tanto más estricta cuanto más acusadamente presente ésta "el sello de una decisión política", mientras que, por el contrario, cuanto más duradera sea la norma, "cuanta más experiencia desde la perspectiva de la justicia se haya acumulado en relación con ella en el curso del tiempo", tanto mayor será la legitimación de los que la apliquen para extenderla a nuevos casos por la vía de la integración<sup>769</sup>.

Cualquiera que sea la posición que se mantenga en torno a la admisibilidad de la analogía en el campo tributario, señala PALAO TABOADA, "en presencia del principio de tipicidad el límite de la integración de las normas tributarias no se puede fijar de manera conceptual y abstracta, sino que es necesario determinarlo en cada caso ponderando las exigencias de dicho principio con las del de

---

<sup>768</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)", ob. cit., págs. 226-227. Ajuicio del autor, en la medida en que su fundamento deriva de la seguridad jurídica, la prohibición afecta a la analogía perjudicial para el particular, pero, dado que el fundamento de la prohibición está constituido también por el principio de reserva de ley, el aspecto democrático del principio de legalidad supone también la prohibición de analogía favorable. No obstante, el propio autor suaviza su posición al destacar, frente a la corriente tajantemente positivista representada en Alemania por KRUSE: "Los distintos impuestos y el sistema tributario en su conjunto, por imperfectos que sean técnicamente, se inspiran en principios que pueden servir perfectamente de criterio objetivo para el razonamiento por analogía". Ibidem, pág. 232.

<sup>769</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)", ob. cit., págs. 237-238. A destacar es la conclusión del autor que, desgraciadamente, se ha de compartir: "Es éste un argumento muy importante, a nuestro juicio, contra la excesiva, y muchas veces irreflexiva, movilidad legislativa, especialmente acusada en Derecho tributario".

igualdad. Esto es lo que, en última instancia, significa la prohibición de la analogía”<sup>770</sup>.

A juicio de este autor, “[e]l problema fundamental que plantea la aplicación de la prohibición de la analogía es que, contra lo que pensaba la doctrina tradicional, no existe una diferencia material entre analogía e interpretación [...] La moderna teoría del Derecho ha puesto de manifiesto con toda claridad la naturaleza analógica que tiene toda subsunción. Como ha explicado Engisch, ésta consiste en la equiparación del nuevo caso con aquellos cuya pertenencia al supuesto legal ya se halla establecida”<sup>771</sup>.

---

<sup>770</sup> Ibidem. pág. 241.

<sup>771</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)”, ob. cit., pág. 233. Se ha de coincidir plenamente con esta afirmación que, sin embargo, formalmente al menos, es en parte contradictoria con la tajante prohibición de analogía en el campo tributario pues, en la medida en que la interpretación y la analogía presentan serias dificultades de diferenciación, parece excesivamente artificiosa la prohibición de analogía cuando, además, la propia estructura de esta en cuanto argumento basado en la similitud, salvaguarda suficientemente tanto el principio de reserva de ley en su vertiente democrática, como el principio de tipicidad con su implícita exigencia de seguridad jurídica. Por otra parte, la esencial imprevisibilidad de la realidad que podría explicar la existencia de fórmulas demasiado vagas en la norma hace que sea “el mismo canon de la certeza del derecho el que impone una interpretación amplia de la ley: en efecto, no puede existir seguridad sustancial del derecho allí donde no se sepan superar las contradicciones y las discontinuidades externamente manifestadas por el sistema legislativo”, por ello, la analogía, “que actúa dentro de los límites de la ley y tiene la función de deducir de los principios acogidos en las normas expresas todas las consecuencias que son necesarias para regular las relaciones sociales, no choca en modo alguno contra la exigencia que lleva consigo el concepto fundamental que inspira el Estado de Derecho”, por lo que es necesario “examinar las situaciones particulares, es preciso averiguar si entre los principios jurídicos acogidos por la ley no existe alguno que incluya bajo su misma ratio la hipótesis no prevista, es preciso, por último, saber si al no aplicar el principio contenido en la ley no se la estará violando, en cuanto se rechaza la posibilidad de deducir de la regla formulada en la misma, todas las consecuencias de que es susceptible”. Cfr. VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias*, Ed. Dott.A.Giuffrè, Milano, 1961, págs. 224-225 y 345-347. En palabras de SANCHEZ PEDROCHE: “Sin desconocer la verdad que comporta la importancia de los aspectos formales del Derecho, encarnados sobre todo en la ley como manifestación suprema de dicha garantía externa, conviene no olvidar

En este sentido, señala PEREZ ROYO, “[l]a analogía es, antes que nada, un método de razonamiento. Se trata de un procedimiento lógico basado en la razón de semejanza entre dos diferentes supuestos de hecho y cuya conclusión es la aplicación de la consecuencia jurídica prevista expresamente por la ley para uno de los mencionados supuestos de hecho, al otro que guarda con él una razón de semejanza [...] en sí es un procedimiento abstracto que, directamente, no supone ni interpretación ni creación del Derecho, pero que puede ser usada tanto en uno como en otro sentido. O sea, el razonamiento por analogía puede ser utilizado tanto con la finalidad de averiguar el sentido de una norma (es decir, como procedimiento interpretativo) como con la de colmar una laguna legal, es decir, para determinar la norma aplicable a un supuesto no previsto por el legislador”<sup>772</sup>.

Lo que resulta de lo anterior es que, pese a la prohibición de analogía de la LGT, su inevitable fluidez con la interpretación le permite cierto juego que, sin duda, se pretende evitar en el ámbito penal, al menos en el estadio actual de la dogmática penal, lo que supone una no desdeñable diferencia entre ambas ramas del Derecho.

La cuestión en torno al fraude de ley en el delito fiscal se plantea con similares perfiles, cualquiera que sea

---

que el Derecho ni empieza ni mucho menos acaba en la ley, y no ya solo por una razón de principios, sino por algo mucho más modesto pero en el fondo de la mayor importancia: por la propia experiencia de la vida jurídica que necesita de algo más que la mera aplicación estrictamente formal de la norma”. Cfr. SANCHEZ PEDROCHE, J. A., *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, Centro de Estudios financieros, Madrid, 2004, pág. 82.

<sup>772</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, F., “Comentarios al artículo 24 de la Ley General Tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, ob.cit., págs. 374-375.

el encuadre que se haga de esta figura (integración analógica o interpretación teleológica) pues, pese a su inicial encuadre como una excepción a la prohibición de analogía, como señala RUIZ ALMENDRAL "[b]uena parte de los problemas de fraude a la ley tributaria son problemas de interpretación, y gran parte de éstos están relacionados con cuáles hayan de ser los términos en que se plantea la relación entre el Derecho tributario y el privado"<sup>773</sup>.

A la fluidez entre estos conceptos hay que añadir la existente con los que se suelen incardinar en el terreno de la apreciación de los hechos (calificación, simulación), fruto de "la especialísima relación entre los hechos y las normas" descrita con precisión como "el permanente efecto recíproco"<sup>774</sup>, que explica que, como señalaron MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ "[e]n la práctica, la posible frecuencia del fraude de ley ha quedado en hipótesis, puesto que, normalmente, los supuestos en que parece que pueden darse se reconducen al negocio jurídico simulado, al fiduciario o al

---

<sup>773</sup> Cfr. RUIZ ALMENDRAL, V., *El fraude a la Ley Tributaria a examen*, Ed. Thomson/Aranzadi, 2006, pág. 25. Señala también esta autora que "en realidad, no es ninguna casualidad, por otro lado, que los razonamientos substance over form se desarrollaran paralelamente al surgimiento y generalización de los impuestos sobre la renta, precisamente porque, al menos en sus versiones primigenias, no pretendían gravar la forma de obtenerla, sino esta misma, introduciendo por primera vez conceptos mas abstractos o generales que los referidos a contratos o hechos del tráfico jurídico-privado". Ibidem, pág. 39.

<sup>774</sup> Cfr. NAVAS VÁZQUEZ, R., "Interpretación y calificación en Derecho tributario", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, páginas 394 y 395. Esta relación es especialmente intensa en el ámbito tributario en el que los "hechos" son, a menudo, formas jurídicas. En este sentido, PALAO TABOADA cita a SAINZ DE BUJANDA destacando la necesidad de "calificar el negocio, es decir, precisar su verdadera naturaleza jurídica" y apuntando certeramente el carácter interpretativo que tiene esta operación. Cfr. Vid. PALAO TABOADA, C., "Las cuestiones de método en la obra del profesor Sainz de Bujanda", *Revista española de Derecho Financiero*, n. 104, 1999, págs. 664-665.

indirecto”<sup>775</sup>.

En el mismo sentido, en relación con los Tribunales Económico Administrativos, señala PALAO TABOADA que “es muy raro encontrar en sus resoluciones razonamientos acerca de los límites de la interpretación extensiva y el alcance de la prohibición de la analogía que de manera expresa establece la Ley General Tributaria. La razón es muy sencilla: los problemas de aplicación de la ley y, dentro de ellos, el de la analogía se trasladaron a la calificación de los hechos imposables, que la citada ley regula con

---

<sup>775</sup> Cfr. MANTERO SÁENZ, A./CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, ob. cit., págs. 954-955. La facilidad con que para evitar problemas con el fraude de ley se recurre a la calificación o a la simulación, como sucede en la reciente Jurisprudencia penal, obedece a que el Derecho tributario es un Derecho adjetivo que recae sobre una realidad económica en la que las construcciones jurídicas iusprivatistas juegan un papel fundamental. En la medida en que estas no sean despojadas de su causa, el inadecuado manejo de las mismas nos sitúa en la simulación, pero en la medida en que estas se transformen en un nomen iuris, sobre cuyo sentido y función ya nadie se pregunta, el operar artificiosamente sobre las mismas no nos sitúa en la simulación sino, en su caso, y no sin dificultad, en el fraude de ley. Sobre simulación, vid. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A, “Simulación y “levantamiento del velo” en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal*, 85/1997, págs. 60 y ss. Desde la paradigmática Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984 que aplicó la doctrina del levantamiento del velo se ha conectado esta figura con el fraude de ley del artículo 6.4 del Código Civil y con el abuso del derecho previsto en el artículo 7.2 del mismo cuerpo legal. Esta conexión es extraordinariamente útil para entender el fraude de ley cuando no opera directamente sobre normas imperativas o prohibitivas, sino en normas que, siendo de estas características, lo son en un segundo nivel, es decir, operan sobre el principio de autonomía de la voluntad consagrado en el artículo 1255 del código civil, de manera que los particulares son libres de actuar, pero conectando determinadas consecuencias imperativas al resultado de esa libre actuación, cual es el caso en el campo tributario. En relación con estas instituciones señala GUALDA-ALCALÁ que “La doctrina ha buscado los principios esenciales de nuestro ordenamiento Jurídico con arreglo a los cuales fundamentar la virtualidad y eficacia del levantamiento del velo de las personas jurídicas: el principio de interpretación de conformidad con la realidad, que tendría amparo normativo en los artículos 9.2 de la constitución y 3.1. del Código Civil, y en los principios normativos de la buena fe, el fraude de ley y el abuso del derecho”. Cfr. GUALDA-ALCALA F. J., “La naturaleza, elementos y eficacia de la doctrina del levantamiento del velo de las sociedades en el ámbito laboral”, VV. AA. *El levantamiento del velo*. Boletín del ilustre Colegio de Abogados de Madrid, nº 22, septiembre de 2002, págs. 59 y 61-62.

separación de la interpretación, como si se tratase de cuestiones distintas. El artículo 25 de la L.G.T., en su redacción originaria, autorizaba al que aplica la ley a determinar prácticamente sin restricciones la "verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible". Es evidente que un precepto así concebido abría las puertas de par en par a toda analogía, convirtiendo en papel mojado la prohibición que establecía el artículo anterior. Hacía también superfluo, por la misma razón, el precepto sobre el fraude a la ley contenido en el artículo 24.2 (también en su redacción antigua), construido técnicamente como una excepción a la prohibición de la analogía. Bastaba, en efecto, con afirmar que la "verdadera naturaleza" de un hecho o negocio jurídico coincidía con la del supuesto previsto por la ley tributaria para someterlo al impuesto"<sup>776</sup>.

### **2.3.- La punibilidad del fraude a la ley tributaria**

Esta fluidez de conceptos no ha impedido al legislador pretender establecer una regla tajante de no sancionabilidad en los casos de fraude de ley<sup>777</sup>, lo que plantea la cuestión de las relaciones entre éste y el delito fiscal, y la

---

<sup>776</sup> PALAO TABOADA, C., "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)", ob. cit., págs. 241-242.

<sup>777</sup> El legislador bisoño, frecuente en el campo tributario, consigue un ejemplar equilibrio entre timoratería y temeridad, pues no se atreve a castigar pero pretende fijar una línea que siglos de análisis jurídico no han conseguido trazar con la claridad que sería exigible para basar exclusivamente en ella una decisión general y abstracta en el ámbito sancionador. Por otra parte, como señalan MANTERO SAENZ y CUESTA RODRIGUEZ la exención de sanción supone una invitación versallesca a que los contribuyentes intenten el fraude de ley. Cfr. MANTERO SÁENZ, A./CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, ob. cit., pág. 958.



posibilidad del argumento a fortiori<sup>778</sup> que impediría la sanción penal en estos casos<sup>779</sup>. Cuestión polémica por la fluidez de la línea de separación entre analogía, interpretación y calificación, que explica que los problemas dentro de las categorías manejadas se desplacen insensiblemente, de manera que un mismo caso pueda ser enfocado como de interpretación teleológica, de fraude de ley (entendido como integración analógica), o de simulación<sup>780</sup>. Por ello la clave ha de estar más que en la distinción, en la práctica normalmente artificiosa, entre las categorías señaladas, en los principios de tipicidad y culpabilidad<sup>781</sup>.

Esto es lo que explica la jurisprudencia del Tribunal Supremo de comienzo de siglo, que tanto preocupa<sup>782</sup> a parte

---

<sup>778</sup> Este argumento ha sido reiteradamente destacado por la doctrina. Así ALONSO GALLO, J., "La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal", ob. cit., págs. 4-5. También FERREIRO LAPATZA, J. J., "Economía de opción, fraude de Ley, sanciones y delito fiscal", *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, n. 8/2001, abril de 2001, págs. 9-24.

<sup>779</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., "La punibilidad del fraude a la ley tributaria", en VV.AA. *Mesas Redondas Derecho y Economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 15 y ss.

<sup>780</sup> Extraordinariamente interesante sobre este problema es el artículo de PEREZ ROYO, F., "La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. Examen de casos recientes", *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, n. 10/2005. Dada la estrecha relación entre interpretación, integración y calificación, los mismos problemas se desplazan de un campo conceptual a otro, en la medida en que así interesa a las partes implicadas. En la medida en que se sitúe el fraude de ley en el campo de acción de la analogía, por aplicación de los principios penales quedará claro que en base al mismo no procede la imposición de sanción. Esta es la razón de que la anterior LGT previera la no sancionabilidad de los casos de fraude de ley. En la medida en que este se sitúe en el campo de la calificación/interpretación, se podría plantear la sanción en los mismos. Por ello, quizá habría que plantearse una vuelta a los orígenes, reservando el concepto de fraude de ley para los supuestos de integración analógica, lo que justificaría la exclusión de sanción que, sin embargo, no justificaría una específica previsión legal.

<sup>781</sup> También centra esta problemática en el principio de culpabilidad ALONSO GALLO, J., "La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal", *La Ley*, n. 6291, 8 de julio de 2005, págs. 3-5.

<sup>782</sup> Por todos, véase, PEREZ ROYO, F., "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España", ob. cit., págs. 1-5. La primera de las sentencias que condenó por un supuesto de fraude de

de la doctrina y en la que lo cierto es que se están imponiendo condenas penales en supuestos que, de haberse llevado en vía administrativa no hubieran sido sancionados, pues en sede penal se están tratando como simulación casos que en sede tributaria podrían considerarse fraude de ley.

Quizá la sentencia paradigmática sobre esta cuestión sea la de 15 de julio de 2002 [RJ 2002/8709], del Tribunal Supremo, ponente ANDRÉS IBAÑEZ, recaída en el denominado «caso Kepro», que, en el Fundamento de Derecho Undécimo de los dedicados a analizar el recurso de Juan Manuel R.C., se pregunta si es cierto que, como sostuvo la Sala de instancia “lo perseguido realmente a través de la estrategia de relaciones jurídicas puestas en juego fue, en lugar de aumentar el número de socios y el capital social para abordar nuevos proyectos, la compraventa de unos terrenos sin hacer frente a la carga tributaria que debería haberse

---

ley, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1991 [RJ 1991, 5210] confirmó el fallo condenatorio de la Audiencia Provincial de Logroño, afirmando que «el eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar a un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una Sociedad de comercialización con ese único fin». En este caso se trataba de una empresa de elaboración de vinos que utilizaba una sociedad con ella relacionada para vendérselos a un precio que excluía el devengo del Impuesto sobre el Lujo, muy inferior al normal del mercado. También resulta de interés la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000 que entendió que el conjunto de negocios realizados por los acusados constituía «un supuesto de fraude de ley tributaria», y señaló, respecto a la no sancionabilidad de esta figura que “supuestos como el presente, en que se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismos elusivos planificados por expertos asesores profesionales son, precisamente, los que merecen el mayor reproche de la norma penal que, de no entender incluidas éstas en su ámbito típico, con base en razonamientos sofisticados, limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado”. Sobre esta sentencia, vid. FALCÓN Y TELLERÍA, R., “El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de “lex certa” en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000”, Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, num. 1/2001.

soportado como consecuencia de tal aparición" y llega a la conclusión de que existió realmente el elemento típico de la defraudación a la Hacienda Pública, puesto que "lo producido fue un claro supuesto de simulación, debido a que el genuino interés de los implicados no estaba en la ampliación del capital y la incorporación de nuevos socios".

En el caso en cuestión el Tribunal considera que no hubo fraude de ley porque "en el desarrollo de esta figura concurre un solo plano empírico de actuación en el tráfico jurídico, y dos planos de legalidad como referencia, con los que se opera tácticamente de la forma que se ha ilustrado. Mientras que en las relaciones entre las dos entidades de que aquí se trata es evidente la presencia de dos planos de actividad jurídico-mercantil. Pues, resulta claramente perceptible a primera vista el desarrollo de una compleja serie de vicisitudes formalizadas de carácter asociativo; y, al mismo tiempo, a tenor del resultado final del cuadro de relaciones entre las dos sociedades, reclama la atención todo un conjunto de datos que han de ser leídos en una clave jurídica rigurosamente diversa, que lleva a la conclusión de que lo concordado y perseguido fue ciertamente una compraventa de terrenos. Acto efectivamente realizado, por el que no se tributó: otro argumento que hace imposible la calificación de fraude de ley"<sup>783</sup>.

---

<sup>783</sup> Al examinar el recurso planteado por otro de los acusados, Kepro Costa Brava, S. A., esta sentencia excluye la posibilidad de considerar las operaciones enjuiciadas como constitutivas de una economía de opción o de un fraude de ley. De la primera sostiene que "sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular

Junto a la consideración como supuestos de simulación de casos que en vía tributaria podrían tratarse como de fraude de ley, el Tribunal Supremo parte de la consideración de que este no excluye el delito fiscal<sup>784</sup>.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, coincidiendo teóricamente en este punto con el Tribunal Supremo, ha afirmado la independencia del Derecho penal con respecto a la atipicidad administrativa del fraude de ley (FJ4), si bien concluye negando su compatibilidad con el delito fiscal<sup>785</sup>, pues, (FJ6) pese a la independencia de tipicidades, la atipicidad administrativa constituye un

---

se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas". Del fraude de ley y la simulación señala que, "quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar". En el caso de la simulación "se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley". Por su parte, el fraude de ley es una forma de "ilícito atípico", en la que se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ('de cobertura'), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas".

<sup>784</sup> Así por ejemplo, el *obiter dicta* del Fundamento de Derecho 24º de la sentencia de 28 de noviembre de 2003 [RJ 2004/91], ponente CONDE-PUMPIDO TOURÓN.

<sup>785</sup> Sobre esta sentencia, vid. ALGUACIL MARI, P., "La concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones en los supuesto de simulación. (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2005)", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 14/2006. También sobre este tema CHOCLAN MONTALVO, J.A., "Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)", *Ed. La Ley*, n. 6296, 15 de julio de 2005, págs. 1-6.; RUIZ ZAPATERO, G., "Garantismo penal, delito de defraudación tributaria y jurisprudencia constitucional", *Estudio de Jurisprudencia Tributaria*, n. 11, febrero de 2007, bib 2006/1733; del mismo autor, *Simulación Negocial y Delito Fiscal, comentario a las sentencias del Tribunal supremo de 15 de julio de 2002 y de 30 de abril de 2003*, Ed. Thomson/Aranzadi, Navarra, 2004; también de este autor, *Analogía, Fraude de Ley y simulación negocial en el delito fiscal: Sentencias del Tribunal supremo y STC 120/2005*, Ed. Thomson/Aranzadi, Navarra, 2006; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., "Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave", *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, n. 5/2003.

factor identificativo de la penal porque "lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, y habida cuenta también la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria".

La STC 48/2006, de 13 febrero de 2006, del mismo ponente, en varios recursos acumulados de amparo, presenta rasgos de interés en esta cuestión. Se alegaba que la condena impuesta había vulnerado el principio de legalidad penal al haber completado el tipo penal en blanco en forma analógica *in malam partem*, pues la actuación de los contribuyentes había constituido un fraude a la ley tributaria, que constituye una aplicación analógica vedada en el campo penal, motivo por el que el fraude de ley no da lugar a sanción alguna en el ámbito tributario, dada su insuficiente determinación conforme al canon derivado de la exigencia de *lex certa*.

A esta conclusión había llegado el voto particular de una Magistrada de la Sala de instancia que expresamente afirmaba la validez de todas las operaciones realizadas por los demandantes de amparo. Opinión compartida por el Abogado del Estado, que se había apartado del procedimiento.

El Tribunal suscribe este planteamiento teórico, considerando que tendrían razón los demandantes de amparo

si la condena se hubiera basado en la calificación de sus actuaciones como constitutivas de fraude de ley tributaria, pero, a diferencia del supuesto de hecho de la sentencia 120/2005, en que había quedado expresamente descartada por los órganos judiciales la existencia de simulación negocial u ocultación por parte del recurrente dirigida a defraudar a la Administración Tributaria,

“en el presente caso tanto la Sentencia de instancia como la dictada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo afirmaron en forma extensamente motivada la realización por los actores de una compleja trama de operaciones ficticias directamente encaminadas a eludir la obligación que tenían de tributar por el impuesto que grava las donaciones inter vivos. De manera que, si bien es cierto que en el cuarto de los fundamentos de Derecho de la Sentencia de instancia se produce una equiparación del comportamiento de los acusados con el constitutivo de fraude de Ley, no es menos cierto que en ese mismo lugar se insiste en el carácter simulado de los negocios por ellos realizados. En cualquier caso, en la Sentencia dictada en casación por la Sala Segunda del Tribunal Supremo se afirma taxativa y motivadamente en varias ocasiones que los hechos enjuiciados no fueron constitutivos de fraude de Ley sino de simulación. No puede, en consecuencia, concluirse que los recurrentes fueron condenados por haber perpetrado un fraude de Ley tributaria penalmente atípico, toda vez que quedó suficientemente acreditado en el proceso que realizaron varios negocios simulados; simulaciones éstas que no cabe confundir con un fraude de Ley tributaria ya que, como afirmamos en la STC 120/2005, de 17 de mayo, F. 4, «mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de Ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio salta a la vista»” (FJ 3).

Esta sentencia, con sus antecedentes, pone de manifiesto la artificiosidad de la distinción del fraude de ley con las figuras con las que se relaciona, en la que se pretende basar una decisión sobre la punibilidad de una conducta<sup>786</sup>. Por ello, se ha de destacar un aspecto positivo

---

<sup>786</sup> En la misma línea hay que citar las STC 129/2008, de 27 de octubre, y 142/2011, de 26 de septiembre. Los casos de estas sentencias son similares y, sin embargo, el considerarlos como fraude de ley o

de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que también se encuentra en la del Constitucional, cual es la consideración de que los casos de fraude de ley deben ser sancionables/punibles, o no, en sí mismos considerados, y no porque se establezca una regla general en este sentido.

Pero la regla existe y el artículo 15 LGT excluye la imposición de sanción administrativa en los casos de fraude de ley. La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo no se siente vinculada por esta regla, en los términos vistos en el caso KEPRO, que requieren algunas precisiones.

En los casos de fraude de ley el "dolo", como se entiende en el ámbito penal, está siempre presente, y probado, pues el contribuyente quiere, legítimamente, pagar los menos impuestos posibles<sup>787</sup>. No olvidemos que otro campo de delimitación del fraude de ley es la economía de opción. Por ello, en las cuantías en que se mueve el delito fiscal existirá a menudo la posibilidad de organizar las cosas de diversas maneras que pueden conducir o a pagar muchísimos impuestos o a no pagar casi ninguno, de manera que el "dolo" va a aparecer unido a "maniobras para pagar menos impuestos", a menudo sin ninguna finalidad económica diferente de ésta<sup>788</sup>.

---

simulación conduce a resultados diferentes. Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., *EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL POR LA LO 5/2010. REFLEXIONES CRÍTICAS Y PROPUESTAS DE LEGISFERENDA*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 38.

<sup>787</sup> En este sentido resulta paradigmática la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo. Vid., ESPEJO POYATO, I., "Nuevas tendencias en la aplicación de cláusulas antielusión" en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol I. págs. 453 y ss. Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., *EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL POR LA LO 5/2010*, ob. cit., pág. 23.

<sup>788</sup> Por ello, la virtualidad del "motivo económico válido" es necesariamente limitada. En principio, el contribuyente es libre de tener las motivaciones que tenga por conveniente y, desde luego, la de

Por ello, el quid de la cuestión no puede centrarse en la finalidad de reducir los impuestos ni en la complejidad contractual, sino en otras características de la conducta. Va a ser posible exigir el impuesto mediante la figura del fraude de ley cuando se de una respuesta afirmativa al juicio de subsunción que no se considere amparado por una "normal" interpretación de la norma o una "normal" calificación del supuesto de hecho, que no necesitarían de esta construcción, o cuando se acuda a una integración analógica que se considere autorizada por la misma, pero sólo va a ser posible castigar penalmente cuando la respuesta afirmativa lo sea al carácter de lex certa y al juicio de reproche, cuando se pueda afirmar la culpabilidad de una conducta previamente descrita por la norma<sup>789</sup>.

Aquí hay que considerar la realidad en la que se han de insertar tanto el juicio de previsibilidad como el de reproche: la complejidad y la inestabilidad, cuando no

---

evitar impuestos, de manera que el papel de los motivos económicos válidos ha de situarse no en el campo de las normas estrictamente tributarias sino en las Lenkungsnormen, normas de ordenación, que hacen del Derecho tributario y del sistema impositivo un apetitoso queso de gruyere. Es en este campo donde cobra sentido esta construcción, pues cuando las normas pretenden fomentar determinadas actividades pasa a primer plano la cuestión de si lo único que se está fomentando es el ahorro fiscal. Por ello, el campo adecuado de actuación de los motivos económicos válidos es el de los regímenes tributarios privilegiados. Sobre el motivo económico válido, vid. el extenso trabajo de ALGUACIL MARI, P., "La Doctrina administrativa sobre el motivo económico válido en las reestructuraciones societarias.", Cuadernos de Jurisprudencia tributaria Aranzadi, n. 44, octubre diciembre 2006.

<sup>789</sup> Culpabilidad cuyo análisis hay que acercar, necesariamente, al análisis de esta cuestión en relación con las infracciones tributarias, prestando la debida atención a la posibilidad de una "interpretación razonable de la norma jurídica". Vid. BERTRAN GIRÓN, F., "La culpabilidad: el dolo, causas eximentes y atenuantes", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F. M., CISS, Madrid, 2009, págs.161 y ss. Vid, también RUIZ ZAPATERO, G. "Incremento no realizado" y delito fiscal en la STS de 18 de septiembre de 2009" (RJ 2009, 5508, ponente Varela Castro), Quincena Fiscal Aranzadi num. 3/2010.



directamente el caos, son la regla en la normativa tributaria<sup>790</sup>, lo que hace que a menudo el contribuyente no sepa a qué atenerse pues, aunque es evidente, y legítimo, su deseo de minimizar sus impuestos, no va a poder conocer los límites a su deseo<sup>791</sup>.

De esta situación hay un único culpable que no es el contribuyente sino el legislador. En la medida en que la acción de aquel se sitúe en el campo del arbitrio de que este hace gala, se debe, en principio, librar del juicio de reproche. Tampoco va a ser posible la utilización de la figura del fraude de ley, o incluso de una interpretación que no sea estrictamente literalista, dada la ausencia de principios en los que basarse.

Si el mandato contenido en la norma es suficientemente claro y mínimamente estable, si hay algún principio que exija o permita ir más allá de la estricta literalidad en su interpretación y en la calificación de la realidad sobre la que opera y si la Administración ha asumido su responsabilidad de comprenderlo y hacerlo saber hacia dentro, en la cadena jerárquica, y hacia fuera, de manera que los contribuyentes conozcan sus razones, será posible la aplicación de la figura del fraude de ley en el ámbito

---

<sup>790</sup> Ya Neumark destacó que "están en decadencia la comprensibilidad y claridad de las normas jurídico-tributarias", y que "la complejidad de la moderna imposición es preciso distinguir entre las complicaciones que son inevitables y aquellas otras que se podrían y debieran evitar". Cfr. NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales (2ª edición), Madrid, 1994, págs. 365-373.

<sup>791</sup> La mayoría de los problemas que bajo la forma de fraude de ley o simulación llegan a los tribunales a menudo en sus comienzos se "popularizan" por las posibilidades de ahorrar impuestos, sin que la Administración manifieste a su debido tiempo su posición en el sentido de no considerar tolerables dichas conductas y de proponerse perseguirlas con todas las consecuencias ante los tribunales.

tributario e, incluso, en ocasiones, su sanción penal.

Por el contrario, las prácticas generalizadas de las que ni Administración ni Jurisdicción se han ocupado previamente, derivadas del excesivo arbitrio legislativo, no podrían ser sancionadas en base a normas que no reunirían los mínimos requisitos que impone el principio de *lex certa* en el campo penal, ni podrían sustentar un individualizado juicio de reproche en el marco del régimen sancionador administrativo y, *a fortiori*, del penal, independientemente de que en el proceso de aplicación de la norma tributaria se consideren un supuesto de fraude de ley, interpretación, o calificación que supone que las mismas deban estar sujetas a imposición<sup>792</sup>. El Derecho tributario debe cumplir unos mínimos requisitos para poder sustentar una condena penal.

Este es, de nuevo, un campo de diferencia entre Derecho penal y Derecho tributario. En virtud de los criterios penales sólo en base a una tipificación que reúna los requisitos de *lex certa* se podrá fijar una cuota que sirva de base a una defraudación y, señala RODRIGUEZ RAMOS, los criterios hermenéuticos del ordenamiento penal suponen la interpretación estricta, no extensiva ni analógica *in malam partem*, así como la cláusula subsidiaria del *in dubio pro reo* o si se prefiere "favorabilia sunt amplianda, odiosa

---

<sup>792</sup> En este sentido el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de la LGT de 2003 manifestó que el tipo en blanco "no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de *lex certa* inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo".

sunt restringenda”<sup>793</sup>. Sin embargo, en el ámbito del Derecho tributario se plantea por algunos sectores doctrinales representados por TIPKE<sup>794</sup> el posible recurso a la analogía y, en todo caso, no operan los citados criterios hermenéuticos propios del Derecho penal.

En este sentido, TIPKE ha señalado que el Juez Penal debe interpretar los correspondientes preceptos del Derecho tributario, suponiendo que estos estén suficientemente claros, pero no puede extenderlos mediante analogía, ni construir un Derecho tributario agravado para las metas del Derecho penal, pues “el perfeccionamiento de una ley incompleta por el legislador es siempre mejor que la adaptación de la ley para metas penales”<sup>795</sup>.

---

<sup>793</sup> RODRÍGUEZ RAMOS, L., “La prescripción del delito fiscal (Perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario”, ob. cit., pág. 2. De interés en esta cuestión es el AUTO de 11-05-2010 del Juzgado de Instrucción, nº 6 de Madrid, D.P. 14/2009 Roj: AJI 6/2010, en relación con una sociedad de profesionales sujeta al régimen de transparencia fiscal. En palabras del Juez, “parece que a la Inspección Tributaria no le pareció adecuada, o clara, la supresión legal del Régimen de la Transparencia Fiscal, y ha pretendido, indirectamente, restablecer tal Régimen TRANSPARENTANDO de HECHO a las Sociedades Profesionales” pero “el artículo 31.1 de la Constitución Española, en modo alguno se puede utilizar olvidando que el sistema normativo tributario es de configuración legal, y que, en consecuencia, son las Leyes y Reglamentos Tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que quepa discrepar de la legislación tributaria concreta, acudiendo al artículo 31.1 de la Constitución Española”, pues “en materia penal, está claramente proscrita la Interpretación Extensiva y la Analogía en malam partem, por lo cual, no puede producirse la expansión artificial o imaginativa respecto al tipo, [...] Por ello, en los casos de concurrencia de Normas Tributarias, no existe Infracción del Deber cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable para evitar la normativa más gravosa”.

<sup>794</sup> Vid. TIPKE, K., *Die Steuerrechtssordnung*, vol I págs. 202 y ss. y vol. III págs. 1231 y ss. RUIZ ALMENDRAL destaca que “el principal problema que plantea la prohibición de la analogía como medio de integración de las normas tributarias es su inconsistencia teórica, que deriva sobre todo de dos factores; en primer lugar, que las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición de la analogía, pues no son normas penales, excepcionales ni restrictivas de derechos, y, en segundo, que tampoco tal prohibición puede derivar del principio de reserva de ley”. Cfr. RUIZ ALMENDRAL, V., *El fraude a la Ley Tributaria a examen*, Ed. Thomson/Aranzadi, 2006, pág. 25.

<sup>795</sup> TIPKE, K. “Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrecht vom

Por último, se ha de coincidir con PEREZ ROYO en que "no cabe duda de que la exigencia de certeza y de seguridad jurídica es sentida en el terreno tributario, e incluso puede afirmarse que dicha exigencia despliega una particular eficacia en este campo. Pero lo que, en cambio, no creo que pueda admitirse es la afirmación de que la mencionada exigencia se manifiesta de una manera idéntica a como lo hace en el ámbito penal"<sup>796</sup>.

Lo anterior pone de manifiesto, de nuevo, la necesidad

---

Steuerrecht", (sobre la dependencia del Derecho penal tributario respecto del Derecho tributario", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag 2003*, Otto Schmidt, Colonia, págs. 555 y ss. (cfr. pág. 563). A esto se debe añadir un elemento no suficientemente ponderado cuando se traspasan categorías del Derecho penal al Derecho tributario, destacado por PALAO TABOADA al señalar que el tipo penal "constituye un concepto central de la teoría del delito, que no tiene paralelo en el Derecho tributario, por razones que sin duda atañen a la diversa estructura de las normas respectivas: no puede hablarse de "tipo", del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, en el mismo sentido en que se habla del "tipo del homicidio" o de la "estafa"; el presupuesto del Impuesto sobre la Renta está integrado por una multiplicidad heterogénea de hechos mucho más compleja y alejada de la "acción" humana que los tipos penales". Cfr. PALAO TABOADA, C., "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)", *La vinculación del juez a la ley, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 1997, pág. 220.

<sup>796</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, F., "Comentarios al artículo 24 de la Ley General Tributaria", ob.cit., pág. 381. Este autor manifiesta una especial preocupación por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con esta cuestión. Así, vid. "Comentario a una decisión sorprendente: la STS de 20 de enero de 2006", *Diario La Ley*, N° 6603, Sección Doctrina, 1 Dic. 2006, Año XXVII. Considera el autor que en esta sentencia estamos ante un caso típico de expediente «de rectificación», en el que el ejercicio de la acción penal queda descartado, pese a lo cual la acción penal fue ejercitada, no a instancias de la Hacienda Pública, que de modo expreso consideró conforme a Derecho la actuación del sujeto pasivo, sino por propia iniciativa del Ministerio Fiscal, dando lugar a un fallo condenatorio, que fue confirmado en casación. Vid. también, RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., "Fraude de Ley Tributaria y Delito Fiscal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo 751/2003, de 28 de noviembre)", *Diario La Ley*, N° 6553, Sección Doctrina, 20 Sep. 2006, Año XXVII. Considera el autor que en el orden jurisdiccional penal se viene condenando por delito fiscal equiparando expresa o tácitamente el fraude de ley tributaria a claros supuestos de simulación. Vid., sobre el fraude de ley tributaria, SIMÓN MARCO, J., "Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación) la simulación y el delito fiscal", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 15/2007 y 16/2007.

de rescatar del Derecho penal una cuota estrictamente tributaria para los delincuentes fiscales, en los mismos términos que la que han de pagar quienes no delinquen y, al mismo tiempo, de proteger a posibles inculpados del uso alternativo del Derecho tributario, al servicio de los afanes de la justicia penal, situándolos a efectos tributarios plenamente en el Derecho tributario y en el principio de legalidad de la imposición como este se entiende habitualmente en esta rama del Derecho<sup>797</sup>.

---

<sup>797</sup> TIPKE ha llamado la atención sobre la necesidad de sistema en el Derecho tributario pues «solo el descubrimiento de los principios en que se basa el sistema ofrece un criterio orientador a la interpretación teleológica, al mismo tiempo que impide que la aplicación del Derecho tributario se deslice entre una ciega jurisprudencia de conceptos y un libre vagabundeo», riesgo que es especialmente grave si esto sucede en la aplicación del Derecho tributario por los Jueces Penales. Vid. TIPKE, K., «Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem», en *Verfassung. Verwaltung. Finanzen, Festschrift für Gerhard Wacke*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1971, pág. 229. Vid. también, SALDITT, F., "Die Hinterziehung ungerechter Steuern", en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke*, Otto Schmit, Colonia, 1995, págs, 475 y ss. Destaca este autor que cuando no se aplican con generalidad las leyes tributarias y en estas se puede hablar de caos, el "pillar" a algunos es arbitrariedad.

## CAPÍTULO XII.- LA CONFLUENCIA DE DIFERENTES ÓRDENES JURISDICCIONALES Y LOS PROBLEMAS DE PREJUDICIALIDAD

La confluencia en el delito fiscal de dos órdenes jurisdiccionales hace imprescindible articular la relación entre ambos mediante la técnica de la prejudicialidad. Es opinión generalizada que la misma tiene su razón de ser en dos factores, la unidad del Ordenamiento Jurídico, por un lado, y la especialización de los órganos jurisdiccionales, por otro<sup>798</sup>; “[r]esponde por tanto la prejudicialidad a la necesidad de salvar la aparente contradicción que supone afirmar la concepción unitaria del ordenamiento jurídico y la vertebración o separación de los órganos judiciales en distintos órdenes jurisdiccionales *ratione materiae*”<sup>799</sup>.

La cuestión prejudicial surge en el seno del proceso, en aquellos supuestos en los que, conociendo un órgano judicial de un asunto, se plantea una cuestión ligada a la cuestión principal pero distinta de ésta, cuyo conocimiento, aisladamente considerada, correspondería a un órgano de distinto orden jurisdiccional. Señala DE LA OLIVA SANTOS que para imponer justicia en su propio ámbito, el órgano jurisdiccional penal necesita frecuentemente utilizar conceptos de índole no jurídico-penal, sino civil, administrativa, laboral, etc.

Este autor destaca el papel determinante en la aparición de cuestiones prejudiciales del carácter

---

<sup>798</sup> Vid. DE LA OLIVA SANTOS, A., en VV.AA., *Derecho Procesal Penal*, ed. Universitaria Ramón Areces, séptima ed., Madrid, 2004, pág 248.

<sup>799</sup> Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, pág. 228.

problemático del recurso a conceptos e instituciones jurídicos propios de una rama del ordenamiento jurídico distinta de la correspondiente al orden jurisdiccional de que se trate, pues el problema de la prejudicialidad no se da propiamente cuando este recurso no es problemático<sup>800</sup>.

Así, en los casos de dificultad en la constatación del elemento típico, constituido por elementos normativos de otro ámbito jurídico o en los casos de tipo penal en blanco, es cuando surge la cuestión prejudicial en el proceso penal<sup>801</sup>, de manera que este tipo de problemas encuentra un especial caldo de cultivo en la aparición, frente a los delitos "naturales", de los delitos "legales", de la mano de un Derecho Penal invasor de materias reservadas hasta ahora a otros derechos, en el que la conducta típica no se localiza directamente en la norma penal, sino en normas extrapenales<sup>802</sup>. Por ello, señala RODRÍGUEZ RAMOS, los tipos penales en blanco tienen su reflejo procesal en las cuestiones prejudiciales<sup>803</sup>.

El problema de la posible cuestión prejudicial en el delito fiscal surge en el curso del proceso penal en torno al problema de la fijación de la cuota tributaria cuya defraudación va a constituir el hecho típico. La concurrencia de dos órdenes diferentes, administrativo<sup>804</sup>

---

<sup>800</sup> Cfr. VV.AA., *Derecho Procesal Penal*, Ed. Ceara, Madrid, 1995, pág. 248.

<sup>801</sup> Cfr. RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, ob.cit., págs 18-19.

<sup>802</sup> Ibidem, págs. 9-10.

<sup>803</sup> Ibidem, pág. 20.

<sup>804</sup> La cuestión no es Administración versus Jurisdicción, sino Jurisdicción Contencioso Administrativa versus Jurisdicción Penal, pues siempre, tras la actuación administrativa, es posible el recurso ante aquella Jurisdicción en virtud del principio general de sumisión de la Administración al control jurisdiccional del artículo 106 CE.

(tributario) y jurisdiccional penal en el delito fiscal plantea la cuestión de las relaciones entre los mismos.

La primera alternativa que se presenta es considerar que no es preciso articular estas relaciones y partir de la idea de que ambos órdenes pueden vivir vidas paralelas, sin perjuicio de que si, como consecuencia de este paralelismo, se conculca algún derecho fundamental el afectado pueda recurrir en amparo. Lo que no es, sin embargo, una especialidad derivada del posible paralelismo, pues el recurso de amparo no es sino el cierre de todo el sistema del Estado de Derecho desde la perspectiva de los derechos fundamentales del individuo. No obstante, hay ocasiones en que determinados principios, especialmente el de seguridad jurídica y el de cosa juzgada, por un lado, así como el principio *ne bis in idem*, por otro, imponen la necesidad de plantearse estas relaciones y de establecer reglas de preferencia.

El concepto de cuestión prejudicial es de carácter procesal y sólo se plantea en el curso de un proceso y no, en principio, a lo largo del procedimiento administrativo, por lo que en la Ley 30/1992<sup>805</sup> la aparición de una cuestión prejudicial no se contempla expresamente entre las causas de suspensión del procedimiento administrativo<sup>806</sup>. Cualquiera que sea el régimen de las cuestiones prejudiciales, este no prejuzga, *per se*, el orden temporal de presentación de los problemas. Es decir, la cuestión prejudicial se presenta

---

<sup>805</sup> Vid. art. 42.5 de la citada Ley.

<sup>806</sup> Vid. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, págs. 234-235.



cuando en el curso de un proceso surge una cuestión de distinta naturaleza aún no resuelta, pero no se presenta, al menos no en los mismos términos, si la citada cuestión ya está resuelta.

El marco normativo de las cuestiones prejudiciales parte del "derecho fundamental al Juez predeterminado por la ley", previsto en el artículo 24.2 de la Constitución<sup>807</sup>, lo que dota a esta cuestión de rango constitucional, que deviene también del derecho a la tutela judicial efectiva que incluye la prohibición de que unos hechos históricos se declaren existentes e inexistentes al mismo tiempo, lo que es diferente a que estos mismos hechos sean valorados desde ópticas diferentes en base a normas heterogéneas<sup>808</sup>.

#### **1.- La prejudicialidad administrativa en el delito fiscal como lógica consecuencia de la norma en blanco**

El delito fiscal como delito tipificado mediante una "norma en blanco", plantea una lógica prejudicialidad administrativa ante la Jurisdicción Penal, en los términos que describe DELGADO GARCÍA: "Cuando en el proceso penal hay que resolver un problema previo en el orden lógico, que en principio corresponde a otro orden jurisdiccional (civil o administrativo), la regla general es que "para sólo el efecto de la represión" tal problema sea resuelto por el Juzgado o Tribunal penal dentro de su propio proceso (art. 3 LECrim.)".

Continúa señalando este autor que, sin embargo, el art.

---

<sup>807</sup> Cfr. RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, ob. cit., pág. 21.

<sup>808</sup> Ibidem, pág. 30.

4 de la misma Ley procesal dispone que si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal penal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda. Respecto de la posibilidad que ofrece el artículo 4 de la LECrim concluye este autor, "la cuestión de si existe o no cuota defraudada y, en su caso, si ésta excede o no de quince millones de pesetas, por la materia de que se trata, en principio es un problema a resolver por el orden jurisdiccional de lo contencioso-administrativo y como de tal cuestión depende el que haya o no responsabilidad de orden penal, el Juzgado correspondiente habría de seguir el procedimiento previsto en tal art. 4 de la LECrim., suspendiendo el trámite penal y pudiendo conceder el referido plazo de hasta dos meses a las partes [...]. Todos sabemos que ésta no es la práctica en nuestros Juzgados, pues es la Jurisdicción penal la que resuelve la cuestión de la cuantía de lo defraudado a la Hacienda en todo caso y dentro de su propio proceso sin acudir para nada a la Jurisdicción de lo Contencioso-administrativo [...]. Yo entiendo que ésta es la solución correcta, pero el legislador debiera aclararlo estableciendo la no posibilidad de hacer uso del citado art. 4 de la LECrim. para determinar la cuantía de la cuota defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública, pues así evitaría que algún Juzgado, por exceso de celo en su actuación procesal, pudiera aplicar lo dispuesto en el citado art. 4"<sup>809</sup>.

---

809 Cfr. DELGADO GARCÍA, J., *El delito fiscal*, Ed. Colex, Madrid, 1995, págs 50-51.

En el mismo sentido señala MARTÍ DEL MORAL<sup>810</sup> que "quizás influenciados por la doctrina procesal mayoritaria [que consideró, en principio, derogado el régimen de prejudicialidad de la LECrim], entre otros motivos, los órganos de la jurisdicción penal no han utilizado la prejudicialidad devolutiva y se han negado, sorprendentemente, a la aplicación del artículo 4 LECrim ofreciendo una resistencia injustificada al cumplimiento de la Ley".

HERNANDEZ MARTIN abordó tempranamente, de un modo bastante completo, el tema de los aspectos procesales en los delitos contra la Hacienda Pública<sup>811</sup>, destacando el carácter especialmente problemático del delito fiscal como consecuencia del difícil ensamblaje de dos sectores distintos del ordenamiento jurídico, como son el tributario y el penal y apuntando, en relación con la cuestión prejudicial, que la Ley Orgánica 2/1985, de Reforma del Código Penal en Materia de Delitos contra la Hacienda Pública, no pretende alterar el tradicional sistema de cuestiones prejudiciales de la LECrim, ya que dice en su exposición de motivos que imponer una prejudicialidad tributaria necesaria choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento que, con suficiente elasticidad aparece recogido en la citada Ley. Por tanto, a su juicio, la prejudicialidad podrá plantearse siempre que el juez

---

810 Cfr. MARTÍ DEL MORAL, A., "De nuevo sobre las cuestiones prejudiciales administrativas en los procesos penales (Comentario a la STC 30/1996, de 26 de febrero, Sala Segunda)", Revista de Administración Pública, n. 145/1998.

811 Vid. HERNANDEZ MARTIN, V., "Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública", Crónica Tributaria, n.60, 1989, págs. 91 y ss.

considere, a su arbitrio, que la cuestión que se plantea es de las contempladas en el artículo 4 de la LECrim.

Por lo que se refiere al artículo 10 de la LOPJ, considera este autor que, aún cuando el citado precepto establezca la posibilidad de que cada orden jurisdiccional conozca, a los solos efectos prejudiciales, de los asuntos que no le estén atribuidos privativamente, ello no impide el posible planteamiento de cuestiones prejudiciales a otros órganos, concluyendo que el delito fiscal no plantea sino cuestiones prejudiciales, por lo que, si el juez penal no está suficientemente preparado para aplicar el Derecho tributario el peligro de la cuestión prejudicial, o el peligro, más grave aún de que el juez penal decida sin profundo conocimiento de causa, está a la vista<sup>812</sup>.

Estos son los términos de la cuestión: el delito fiscal tropieza, necesariamente, con una cuestión prejudicial que, si se trata como devolutiva, supone el retraso del proceso penal hasta la conclusión del trabajo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y si se trata como cuestión no devolutiva se enfrenta al riesgo del tratamiento de problemas tributarios por jueces no competentes *ratione materiae*, de manera que la huida de una desemboca, necesariamente, en la otra.

## **2.- La prejudicialidad extrapenal ante el orden jurisdiccional penal**

Las cuestiones prejudiciales que se plantean en el orden penal, es decir, las que, siendo materialmente de otra

---

<sup>812</sup> Ibidem, págs. 98-99.

naturaleza, surgen en el seno de un proceso de esta índole, han estado tradicionalmente reguladas en el capítulo 2º, Título I, Libro I, artículos 3 a 7 de la LECrim. El artículo 3 regula las denominadas cuestiones prejudiciales no devolutivas, mientras que los artículos 4, 5 y 6 regulan las cuestiones prejudiciales devolutivas, es decir, aquellas que por ser determinantes de la culpabilidad o inocencia requieren, en principio, la paralización del proceso penal en tanto no sean resueltas por el órgano judicial civil o contencioso-administrativo.

En base a estos preceptos la doctrina diferencia entre cuestiones prejudiciales propiamente dichas, suspensivas o devolutivas, a resolver por un juez no penal y cuestiones prejudiciales incidentales, no suspensivas ni devolutivas, que puede resolver el juez penal<sup>813</sup>. En las primeras, el órgano que conoce del proceso penal en el que se plantea la cuestión prejudicial paraliza el mismo a la espera de que el orden jurisdiccional competente resuelva, resolución que le vincula, mientras que en las segundas se atribuye al órgano penal que conoce del proceso en el que se plantea la cuestión prejudicial la competencia para conocer también de esta cuestión, si bien, "a los solos efectos de la represión" de manera que la decisión sobre la cuestión prejudicial no produce los efectos de cosa juzgada, y, por lo tanto, en principio, puede ser resuelta en sentido distinto por el orden jurisdiccional competente<sup>814</sup>.

---

<sup>813</sup> Cfr. RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, ob. cit., págs. 24-25.

<sup>814</sup> Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado, (2004), ob.cit. pág. 228.

Un análisis completo de este tipo de cuestiones, con ocasión del enjuiciamiento de un delito fiscal, se encuentra en la sentencia de veintinueve de enero de 2005, de la Audiencia Provincial de Madrid, en procedimiento abreviado núm. 2745/1996, [JUR 2005, 84208], ponente FERNÁNDEZ ENTRALGO, en su Fundamento de Derecho Segundo, num. 3, que lleva precisamente por rúbrica "Integración de tipos penales «en blanco» y prejudicialidad administrativa fiscal".

Aunque no parece considerar el ponente que el delito fiscal sea estrictamente un delito en blanco, reconoce que tiene analogías con éste pues "para declarar que se ha producido una defraudación tributaria y, sobre todo, para cuantificarla, es indispensable aplicar normas (de muy diferente rango) extrapenales, de naturaleza tributaria", lo que "obliga a realizar un juicio previo al penal, que puede resultar extremadamente complejo y que obliga a fijar el alcance de la competencia de los órganos jurisdiccionales penales para resolver esta «cuestión prejudicial".

A continuación, el número 4 del mismo Fundamento, se refiere en concreto a la "Prejudicialidad administrativa tributaria condicionante del juicio jurisdiccional penal", cuyo régimen en la LECrim analiza distinguiendo entre:

a) Regla general: la prejudicialidad no devolutiva que supone la extensión de la competencia de los órganos jurisdiccionales penales para resolverla, a los solos efectos de la decisión del caso penal, pues a tenor del artículo 3 de la citada ley «por regla general, la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver, para sólo el efecto de la

represión, las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación». En tales casos, dispone el artículo 7, que «el Tribunal de lo criminal se atemperará, respectivamente, a las reglas del Derecho civil o administrativo, en las cuestiones prejudiciales que, con arreglo a los artículos anteriores, deba resolver»,

b) Excepción a la regla general: las cuestiones prejudiciales devolutivas absolutas o imperativas y relativas o facultativas. En cuanto a las segundas el artículo 4 LECRim establece que «si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal de lo criminal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda; pero puede fijar un plazo, que no exceda de dos meses, para que las partes acudan al Juez o Tribunal civil o Contencioso-Administrativo competente. Pasado el plazo sin que el interesado acredite haberlo utilizado, el Tribunal de lo criminal alzaré la suspensión y continuará el procedimiento. En estos juicios será parte el Ministerio Fiscal».

Por lo que se refiere a las cuestiones prejudiciales imperativa o absolutamente devolutivas, de acuerdo con el artículo 5, «no obstante lo dispuesto en los dos artículos anteriores, las cuestiones civiles prejudiciales, referentes a la validez de un matrimonio o a la supresión de estado civil se diferirán siempre al Juez o Tribunal que deba entender de las mismas, y su decisión servirá de base a la

del Tribunal de lo Criminal».

Este precepto, señala el ponente de la sentencia, contribuye (por interpretación internormativa dentro del contexto de una misma ley) a aclarar la ambigüedad semántica derivada del uso del futuro (en función de imperativo) «suspenderá» en el artículo 4.1 de la LECrim.

c) Por último, existen las cuestiones imperativamente no devolutivas, pues, como «excepción a la excepción», el artículo 6 defiere obligatoriamente a los órganos jurisdiccionales penales la solución de cuestiones de resolución patentemente fácil, pues prescribe que «si la cuestión civil prejudicial se refiere al derecho de propiedad sobre un inmueble o a otro derecho real, el Tribunal de lo criminal podrá resolver acerca de ella cuando tales derechos aparezcan fundados en un título auténtico o en actos indubitados de posesión».

A juicio del ponente, la facultad u obligación (según los casos) de deferir el conocimiento de la cuestión prejudicial a un órgano de otro orden jurisdiccional tiene como fundamento el evitar que problemas extrapenales complejos, condicionantes de la responsabilidad penal del acusado, sean resueltos por un tribunal (el penal) que, de conformidad con las normas de distribución de competencias dentro de la estructura judicial, carece de competencia para decidir casos de esa naturaleza.

Ahora bien, según señala esta sentencia, la sencillez de estas reglas se vio empañada por lo establecido con carácter general por el artículo 10 de la vigente LOPJ.



### **3.- Las dudas suscitadas por el artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio**

El artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, dispone: "1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente. 2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca."

Este precepto suscitó dudas en la doctrina sobre la vigencia del sistema articulado, estableciendo el carácter preferente de la Jurisdicción Penal, de manera que, efectivamente, hubo un importante sector doctrinal que consideró que la LOPJ había derogado el régimen anterior<sup>815</sup> y que el carácter preferente de la Jurisdicción Penal supone que este orden jurisdiccional puede conocer de cualquier cuestión prejudicial que ante el mismo se suscite, desapareciendo las cuestiones prejudiciales devolutivas ante el orden penal, de manera que las cuestiones prejudiciales

---

<sup>815</sup> En este sentido señala DE LA OLIVA SANTOS, A. en VV.AA., *Derecho Procesal Penal*, Ed. Ceara, Madrid, 1995, pág. 252, que el artículo 10.1 LOPJ "resulta muy difícilmente conciliable con la regulación de la LECrim. Si no se entiende que, al utilizar el término "podrá" ("conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente") quiere decirse, en realidad, "deberá" nos encontramos con una especie de facultativa prejudicialidad no devolutiva, que es imposible armonizar con el régimen de la LECrim. Así pues, aunque resulta muy dudoso que ésa fuera la voluntad del legislador, no parece que pueda existir mucha duda acerca de la derogación de los artículos 3 a 7 LECrim por el artículo 10 LOPJ".

de otro orden que se susciten ante este último siempre tienen carácter no devolutivo, pues son resueltas por el órgano ante el que se presentan, mientras que, por el contrario, suscitada una cuestión prejudicial de carácter penal ante un órgano de distinto orden jurisdiccional, siempre sería el penal el orden preferente, por lo que existiría una cuestión prejudicial penal que siempre tendría la consideración de devolutiva.

Parecía que el citado precepto había establecido, al mismo tiempo que una prejudicialidad penal de carácter devolutivo, ante los demás órdenes, una prejudicialidad siempre no devolutiva de materias extrapenales en el orden penal. Así, a juicio de DE LA OLIVA SANTOS, el sistema establecido por la LECrim es perfectible y modernizable, pero es infinitamente superior al establecido en el artículo 10 de la LOPJ que "niega la prejudicialidad devolutiva no penal en lo penal", pues considera absurdo cuando no son insignificantes los tipos penales "en blanco", por ejemplo en asuntos tributarios, que la ilicitud penal se determine sin tener en cuenta el enjuiciamiento del orden jurisdiccional correspondiente e incluso en contradicción con dicho enjuiciamiento, situación muy paradójica cuando se insiste tanto en la especialización judicial<sup>816</sup>.

No obstante, en contra de esta posición se manifestaron otros autores para los que los preceptos de la LECrim continuaban vigentes, afortunadamente para DE LA OLIVA SANTOS, dada su dura crítica al sistema que consideró establecido por el artículo 10 de la LOPJ.

---

<sup>816</sup> Ibídem, pág. 250.

Así, por ejemplo, GIMENO SENDRA destaca que "estas cuestiones prejudiciales devolutivas eran ignoradas por la práctica forense [quizá, como se ha apuntado, por la duda sobre su vigencia] hasta el punto de que el Tribunal Constitucional tuvo que "desempolvar" dicho art. 4 LECrim. en su STC 30/1996"<sup>817</sup>. Dado que precisamente Gimeno Sendra fue el ponente de la citada sentencia es fácil concluir que el Tribunal Constitucional saldó la discusión a favor de la subsistencia de las cuestiones prejudiciales devolutivas ante el orden jurisdiccional penal.

No vamos a detenernos por ahora en la consideración de esta sentencia, que requiere un estudio detallado pues, como veremos, puede iluminar el camino de salida del laberinto que inopinadamente se ha construido en torno a la fijación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal. Baste destacar la existencia de este pronunciamiento del Tribunal Constitucional, en el sentido de la pervivencia y legitimidad constitucional de las cuestiones prejudiciales extrapenales devolutivas en el orden penal.

Pronunciamiento que no es sino un hito en la Jurisprudencia Constitucional en la que hay que destacar, por ejemplo, la Sentencia 76/1992, de 14 de mayo, que tiene el interés de que enfatiza la necesidad de respetar el reparto competencial entre los diferentes órdenes jurisdiccionales, señalando que los Tribunales que controlan la legalidad de los actos administrativos son los del orden

---

<sup>817</sup> Cfr. GIMENO SENDRA, V., "Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal", La Ley, n. 5817, de 4 de julio de 2003, pág. 2; y en similares términos "Los principios de legalidad y non bis in idem en la doctrina del Tribunal Constitucional", La Ley, n.6735, de 14 de Junio de 2007.

Contencioso-Administrativo, aspecto que también forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva.

Por su parte, la STC 91/1996, de 27 de mayo, no sólo presupone la legitimidad de la pervivencia de las cuestiones prejudiciales en la forma prevista por la LECrim, sino que entiende que la pendencia de un proceso contencioso administrativo impide que el órgano jurisdiccional penal se pronuncie sobre la cuestión de aquella naturaleza sujeta al conocimiento del primer tribunal, señalando que "como ya afirmamos en el f. j. 41 de la citada STC 30/96 ( RTC 1996, 30), la resolución impugnada en amparo, en cuanto desconoce la existencia de una cuestión prejudicial administrativa, decisiva en la imposición de una pena privativa de libertad al recurrente incurre en arbitrariedad y resulta contraria al art. 24, 1 CE.[...]". Tratándose "de una cuestión prejudicial devolutiva con respecto a la cual se había incoado ya el pertinente proceso Contencioso-Administrativo, es claro que, de conformidad con lo dispuesto en dicha norma procesal, el Tribunal no podía extender a este elemento del tipo su competencia, cual si de una mera cuestión incidental no devolutiva del art. 3 LECrim se tratara".

En esta línea se ha de citar también la STC 147/2002, de 15 de julio, que destaca que desde el prisma del derecho a la tutela judicial efectiva, el Tribunal ha entendido, con carácter general, que "son los órganos judiciales los que, por razón de su competencia exclusiva 'ex' art. 117.3 CE han de resolver una cuestión que, como la concurrencia de una cuestión prejudicial, se inscribe en el ámbito de la estricta legalidad ordinaria", concluyendo, en relación con

la prejudicialidad obligadamente devolutiva, esto es, "cuando el Ordenamiento jurídico impone la necesidad de deferir al conocimiento de otro orden jurisdiccional una cuestión prejudicial, máxime cuando del conocimiento de esta cuestión por el Tribunal competente pueda derivarse la limitación del derecho a la libertad", el apartamiento arbitrario de esta previsión legal del que resulte una contradicción entre dos resoluciones judiciales, de forma que unos mismos hechos existan y dejen de existir respectivamente en cada una de ellas, incurre en vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, por cuanto la resolución judicial así adoptada no puede considerarse como una resolución razonada, fundada en Derecho y no arbitraria, contenidos éstos esenciales del derecho fundamental reconocido en el art. 24.1 CE".

Pero recuerda el Tribunal que también ha afirmado reiteradamente "la legitimidad desde la perspectiva constitucional del instituto de la prejudicialidad no devolutiva" habiendo declarado que es legítimo el instituto de la prejudicialidad no devolutiva, cuando el asunto resulte instrumental para resolver la pretensión concretamente ejercitada y a los solos efectos del proceso, porque no existe norma legal alguna que establezca la necesidad de deferir a un orden jurisdiccional concreto el conocimiento de una cuestión prejudicial y corresponde a cada uno de ellos decidir si se cumplen o no los requerimientos precisos para poder resolver la cuestión, sin necesidad de suspender el curso de las actuaciones, siempre y cuando la cuestión no esté resuelta en el orden

jurisdiccional genuinamente competente.

El Tribunal Constitucional no interpreta que hayan quedado tácitamente derogadas las normas que sobre cuestiones prejudiciales establecen los artículos 3 a 7 de la LECrim, de manera que, de la combinación de lo dispuesto en el artículo 10 de la LOPJ con el régimen establecido en la LECrim, hay que distinguir, ahora no desde la perspectiva del carácter devolutivo o incidental (no devolutivo) de la cuestión, sino desde la del ámbito en el que se presenta y de aquel al que materialmente pertenece:

a) Cuestiones de naturaleza penal que surgen en ámbitos extrapenales, respecto de las que el artículo 10 LOPJ establece una prejudicialidad devolutiva derivada de lo que se ha dado en denominar "preferencia de la vía penal".

b) Cuestiones de naturaleza extrapenal que surgen en el seno de un proceso penal, que tienen, en general, carácter no devolutivo y "a los solos efectos de la represión".

En definitiva, las cuestiones prejudiciales de carácter penal que puedan surgir en cualquier otro ámbito, parecen tener necesario carácter devolutivo, mientras que las cuestiones de otra índole, por ejemplo tributaria, planteadas ante el orden jurisdiccional penal pueden tener carácter devolutivo o no, pues el régimen establecido por la LECrim supone un dejar actuar, a la discreción del juzgador.

La confluencia en el seno de las cuestiones prejudiciales de estos dos planos, devolutividad o incidentalidad, junto al relativo a los ámbitos materiales en el que surgen y al que pertenecen, unidos a la fragmentaria y unilateral visión de la LECrim, cuya

perspectiva es la de las cuestiones prejudiciales no penales ante el orden penal, y a la no tan unilateral, pero igualmente fragmentaria del artículo 10 de la LOPJ, cuya perspectiva es la opuesta a la LECrim, pues su núcleo de atención son las cuestiones penales planteadas ante otros órdenes, manejado todo ello en un ámbito ajeno al Derecho procesal, explica, en parte importante, el auténtico caos existente en torno a la cuestión que analizamos.

#### **4.- La prejudicialidad penal no presenta ninguna peculiaridad en el delito fiscal**

PUEBLA AGRAMUNT se plantea la cuestión prejudicial penal en términos de "si, detectados por la Inspección indicios de la comisión de delito fiscal en un impuesto y ejercicio, pueden o incluso deben paralizarse los procedimientos de comprobación de otros impuestos o ejercicios abiertos respecto de los mismos hechos, sobre los que, por no alcanzar la cuantía para ser delito, no se ha pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal", pues, en este caso, tratándose de "los mismos hechos los que se están comprobando, unas actuaciones se paralizan y se elevan a la jurisdicción penal y otras, sin embargo, quedan en sede administrativa"<sup>818</sup>.

En consecuencia, se pregunta si las normas de la prejudicialidad penal abarcan sólo a los ejercicios e impuestos en los que se ha superado la cuantía defraudada

---

<sup>818</sup> PUEBLA AGRAMUNT, N., "Paralización de Procedimientos de Comprobación ante indicios de delito", en Documentos de la Sección de Derechos y Garantías de la Asociación Española de Asesores Fiscales, cuya fecha de publicación no se ha encontrado en el documento, págs. 2-3.

para ser delito, pues los afiliados han detectado que la Inspección suele considerar que la paralización del expediente administrativo como consecuencia de la apertura de la vía penal debe limitarse a los conceptos y ejercicios incluidos en la querrela por defraudación tributaria, lo que puede dar lugar a incongruencias que pueden comportar la existencia de dos realidades incompatibles entre sí.

En base al artículo 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, según el cual, "promovido juicio criminal en averiguación de un delito o falta, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole, si le hubiese, en el estado en que se hallare, hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal", la autora considera que cuando la ley procesal penal preceptúa que no puede seguirse pleito por el mismo hecho, la palabra "pleito" debe interpretarse en sentido amplio, contemplando en su significado cualquier tipo de procedimiento, incluido, por tanto, el que se pueda estar siguiendo ante la Administración Tributaria<sup>819</sup>.

Sobre la cuestión de si a un Tribunal Económico Administrativo le vincula el artículo 180 LGT, cuyo tenor literal no autoriza a paralizar actuaciones de revisión, por existir una auténtica cuestión prejudicial, a pesar de que estos tribunales no son Tribunales de Justicia, esto es, si les son o no aplicables los artículos 3 y 4 de la LJCA<sup>820</sup> y

---

<sup>819</sup> Ibidem, págs. 4-5.

<sup>820</sup> Según el artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA) no corresponden al orden jurisdiccional contencioso administrativo las cuestiones expresamente atribuidas a los órdenes jurisdiccionales civil, penal y social, aunque estén relacionados con la actividad de la Administración Pública. No obstante, según lo dispuesto en el artículo 4 de la misma Ley la competencia del orden jurisdiccional contencioso administrativo se extiende al conocimiento y decisión de las



el artículo 10.2 de la LOPJ, que sólo regulan las cuestiones prejudiciales para los órganos propiamente jurisdiccionales, considera que, en los casos citados, que califica de cuestiones prejudiciales penales devolutivas, las mismas deben operar ante estos Tribunales, pues lo contrario significaría que, en el momento en que se llegara a la vía contencioso administrativa, se declarararía la procedencia de la suspensión del procedimiento mientras no se dilucidaran los hechos en sede penal y si en el juzgado penal se determinara que los mismos hechos que la Administración ha considerado inexistentes son reales, el Juez de lo contencioso tendría que acabar anulando las liquidaciones administrativas que trajeron causa de aquellos hechos<sup>821</sup>.

En consecuencia, considera que puede afirmarse que todos los procedimientos de comprobación que se estén desarrollando sobre hechos que estén siendo objeto de procedimiento penal deben suspenderse y que, de no procederse de este modo, las actuaciones administrativas desarrolladas deben considerarse inexistentes pues, en otro caso se pueden derivar graves problemas de incongruencia, aunque estemos ante obligaciones tributarias distintas, porque dichas obligaciones parten de los mismos hechos y de la misma conducta, que es lo que se enjuicia en el orden penal, por lo que la Inspección debe paralizar cuantas actuaciones tengan que ver con los mismos hechos que estén

---

cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionadas con un recurso contencioso administrativo, salvo las de carácter constitucional y penal y lo dispuesto en los Tratados internacionales.

<sup>821</sup> Ibidem, págs. 12 y 13.

siendo objeto de proceso penal<sup>822</sup>.

Se ha de coincidir en la necesidad de un igual tratamiento de la prejudicialidad penal, que deriva directamente del artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y, en su caso, del artículo 114 de la LECrim y no del artículo 180 de la LGT. Por ello, se ha de discrepar de la afirmación de una prejudicialidad penal a efectos tributarios, carente de cualquier fundamento teórico, así como respecto de la insistencia en la necesidad general de respetar los hechos probados en la sentencia penal a efectos de la liquidación tributaria. En primer lugar, porque el respeto de los hechos probados no es consecuencia de ninguna abstracta prejudicialidad penal respecto a la fijación de la cuota tributaria, sino que es fruto del principio general de respeto a la cosa juzgada, en todo el Derecho y con igual nivel respecto de cualquier orden jurisdiccional. En segundo

---

<sup>822</sup> Ibidem, págs. 6 y ss. Cita en este sentido la sentencia de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 de mayo de 2009, Recurso nº 384/2006, ref. La Ley nº 88408/2009, ponente Navarro Sanchís, que en relación con un caso en el que el sujeto pasivo había sido objeto de un proceso penal en el que se discutía si las operaciones que había realizado eran reales o simuladas sostiene que "la simulación que la Inspección aprecia no es conciliable con los hechos narrados en la sentencia penal" y que, aun cuando el proceso penal se siguiera por la eventual defraudación relativa al IRPF, ejercicio 1990, los hechos probados deben ser considerados necesariamente idénticos, por lo que carece por completo de sentido que el TEAR acepte de forma incondicional los hechos de la sentencia en lo que respecta al ejercicio 1990 y, sin embargo, se desvincule de tales hechos probados en lo referido a 1989, con el pretexto de que el citado ejercicio estaba excluido del ámbito de enjuiciamiento penal. En parecidos términos se pronuncia SÁNCHEZ HUETE que, si bien considera que de la literalidad del artículo 180 de la LGT resulta que cuando el eventual delito fuera diverso al de defraudación tributaria no procedería la paralización de actuaciones prevista en este precepto postula una solución equiparable para salvaguardar la coherencia del ordenamiento jurídico, de prejudicialidad penal, de cualquier procedimiento administrativo punitivo o no, a fin de evitar hechos contradictorios cuando se precisa la intervención de la Jurisdicción Penal. Vid. SÁNCHEZ HUETE, M.A., "La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria", Quincena Fiscal Aranzadi num. 4/2011 (Estudio), pág. 3.

lugar, porque no existe ninguna prejudicialidad penal que no sea la derivada de la previa y necesaria consideración de un hecho como delito, en los términos que venimos señalando, lo que nada tiene que ver, en principio, con la obligación tributaria que sólo nace del hecho imponible.

#### **5.- Prejudicialidad penal devolutiva versus prejudicialidad administrativa no devolutiva**

El carácter adjetivo, secundario, del Derecho penal, que recae sobre todos los órdenes de la realidad, hace que sea frecuente la aparición de cuestiones extrapenales lógicamente preferentes, prejudiciales, con respecto al proceso penal como sucede, necesariamente, en el delito fiscal. Por el contrario, la prejudicialidad penal solo surgirá en otros órdenes, por ejemplo, ante la Administración Tributaria, cuando en los mismos la decisión dependa del carácter delictivo de un aspecto que guarde una relación de preferencia lógica, de prejudicialidad, con el asunto en cuestión.

No existe una cuestión penal devolutiva en el delito fiscal, pues la fijación de la cuota tributaria no depende de la existencia de un delito. Por ello, desde la perspectiva del funcionamiento de las cuestiones prejudiciales, es posible que la cuestión de naturaleza tributaria, es decir, la fijación de la cuota tributaria debida, ya esté resuelta cuando el asunto llegue a la Jurisdicción Penal, en cuyo caso, el problema ya no sería de prejudicialidad, sino de los efectos ante la Jurisdicción Penal de la posible existencia de una sentencia previa en

relación con el principio de cosa juzgada.

Del artículo 10 de la LOPJ, así como de los preceptos citados de la LECrim, se puede concluir que en el delito fiscal no sólo no estamos ante el problema de las cuestiones prejudiciales, que sólo se presenta entre jurisdicciones, sino que, además, desde la perspectiva de la actuación de la Administración y de la actuación ulterior de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, competente *ratione materiae*, no cabe con carácter general considerar la existencia de una cuestión prejudicial penal en orden a la fijación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal, presentada ante el orden administrativo y contencioso administrativo.

La razón es fácilmente comprensible y es que la existencia de la cuota tributaria depende solo y exclusivamente del Derecho tributario, su propio y específico ámbito de legalidad, y sólo en contadísimas ocasiones podría depender de un previo pronunciamiento penal, pues la cuota tributaria surge de la realización del hecho imponible, que no constituye ningún delito, y su cuantificación tampoco va a depender de ningún pronunciamiento penal, salvo en aquellos supuestos, que en principio no están necesariamente relacionados con el delito fiscal, en que alguno de los elementos que contribuyen a su determinación deba ser cuestionado penalmente, en base a otras figuras delictivas. Lo sustantivo en el delito fiscal es la obligación tributaria y lo adjetivo es el carácter delictivo de no hacer frente a la misma. La obligación tributaria no surge por cometer un delito fiscal.

Lo anterior no supone la negación de una posible

prejudicialidad penal en todo caso, pues, una cosa es que no exista ninguna prejudicialidad penal de principio en orden a la fijación de la cuota tributaria y otra es que sea imposible la presentación de cuestiones prejudiciales de carácter penal, en cuyo caso, no el artículo 180 de la LGT, sino el artículo 10 de la LOPJ, ahora sí, la paralización de actuaciones, incluidas las estrictamente dirigidas a la fijación de la cuota tributaria.

Imaginemos, por ejemplo, un caso de ganancias patrimoniales no justificadas, de aparente origen delictivo, por ejemplo el tráfico de drogas, en que está previsto el comiso de las mismas. Aquí hay una auténtica prejudicialidad penal, no porque no deban ser sujetas a tributación las ganancias ilícitas, sino porque si lo que procede es el comiso de las mismas difícilmente se va a poder hablar de renta imponible<sup>823</sup>.

La única prejudicialidad penal en el ámbito tributario es la que resulte de una previa y necesaria calificación penal para la calificación tributaria de los hechos<sup>824</sup> que no es la regla y, desde luego, no forma sustancialmente parte de los elementos de tributación<sup>825</sup>.

---

<sup>823</sup> En este sentido se pronuncian las STS de 24 [rec.2607/2005, ponente AGUALLO AVILÉS] y 25 de junio de 2011, [rec. 2927/2005, ponente MARTINEZ MICÓ], en relación con incrementos de patrimonio con condena por cohecho con el comiso de los bienes.

<sup>824</sup> Sin embargo, el perturbador efecto del artículo 180 de la LGT es que, en estos casos, que son los únicos en los que existe en nuestro Derecho una auténtica prejudicialidad penal, la Administración liquida, siempre que la cuota resultante sea inferior a 120.000 euros, pues no están incluidos en el artículo 180.1 LGT, que se considera el único precepto legal aplicable en relación con esta cuestión.

<sup>825</sup> Digna de interés es la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1996, recurso 8100/1994, ponente Conde Martín de Hijas, que aborda y resuelve mas que razonablemente numerosos problemas en relación con el delito fiscal, entre otros el de la necesaria (o no) prejudicialidad penal en

En definitiva, no cabe duda de que en el delito fiscal existe, lógicamente y necesariamente, una prejudicialidad administrativa (tributaria) para los jueces penales, mientras que en la actuación de la Administración Tributaria en orden a la exacción de los tributos solo existe una prejudicialidad penal excepcional de carácter coyuntural y, desde luego, no consistente en la previa existencia de un delito fiscal. Y ello, sin perjuicio de que la prejudicialidad administrativa sea no devolutiva en el proceso penal y de que en el caso excepcional de existir una prejudicialidad penal, meramente coyuntural, planteada en el orden tributario esta deba ser tratada como devolutiva.

Esto supone que, en base a la normativa descrita y a nuestro sistema general de distribución de competencias y de funcionamiento del procedimiento de imposición, nada obliga a la Administración Tributaria a detenerse ante un supuesto que pudiera ser de delito fiscal, por lo que debería seguir su curso de actuación estrictamente tributaria, al mismo tiempo que enviar el asunto a la Jurisdicción Penal a los correspondientes efectos punitivos.

Por su parte, el proceso penal surgiría directamente por su planteamiento en esta sede o por el señalado envío de la Administración en el momento en que apreciara indicios de delito. Y el Juez Penal podría encontrarse sin cuota, en cuyo caso, a su discreción, podría paralizar el

---

relación con la liquidación, así como la posibilidad de dos procesos separados y algunas importantes limitaciones respecto en este caso. Dado que esta sentencia es a menudo citada como exponente de la exigencia de paralización del procedimiento administrativo en los casos de delito fiscal en base al principio *ne bis in ídem*, será objeto de examen en el marco del referido principio.

procedimiento a la espera de lo que resultara en la vía administrativa y contencioso administrativa o resolver la cuestión tributaria a los solos efectos punitivos, o podría encontrarse con una cuota tributaria previamente determinada por la Administración y en cualquier momento procesal en la correspondiente Jurisdicción Contencioso Administrativa, que podría utilizar o no, dentro del respeto debido a los principios constitucionales, entre ellos el de seguridad jurídica y su derivado de cosa juzgada.

Por último, y por concluir con todas las alternativas posibles, cabe que un caso ya decidido de delito fiscal se presente ante la Administración, que deberá respetar los efectos de la cosa juzgada, que, como en principio una cosa es la pretensión de exacción de tributos y otra bien diferente es el castigo por no pagarlos, se extenderían fundamentalmente, solo a los hechos, en un sentido natural, declarados probados por la Jurisdicción Penal.

Este es, no cabe duda, el régimen general establecido por la LECrim, cuya flexibilidad ha sido a menudo alabada, por ejemplo, en la propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, que se limitó a suprimir el régimen de prejudicialidad administrativa previamente establecido y a remitir las cuestiones de prejudicialidad en el delito fiscal, expresamente, a la LECrim.

Por su parte, la LOPJ se limitó a llamar la atención sobre la posibilidad de las cuestiones prejudiciales de otro orden ante la Jurisdicción Penal, que podría resolverlas como no devolutivas, y a proclamar la preferencia de la vía penal, cuyo exclusivo marco es el de las cuestiones de

naturaleza penal planteadas en otro ámbito. Aspectos ambos ya conocidos; el primero, porque es el régimen general previsto en la LECRim y el segundo porque es el natural, en el sentido de que, si cualquier decisión va a depender de una previa decisión sobre un comportamiento delictivo, los importantes principios implicados explican la exigencia de que sea la Jurisdicción Penal, competente *ratione materiae*, la que necesariamente conozca del delito, lo que supone el necesario referimiento del asunto a la misma, en base al principio de preferencia de la vía penal.

Desde otro punto de vista, en un sistema normal de Derecho tributario queda claro que la competencia para la fijación de la cuota tributaria corresponde a la Administración Tributaria y, en principio, ante la misma se plantearán escasas cuestiones prejudiciales de carácter penal, por lo que, incluso en los casos de delito fiscal, la Administración normalmente liquidará el impuesto antes o paralelamente a su envío a la Jurisdicción Penal, que, por lo tanto, sólo se encontrará propiamente con una posible cuestión prejudicial, que podrá tratar como devolutiva o no devolutiva, cuando el asunto le llega directamente, por ejemplo, a través de una denuncia.

Si la Administración procede a la fijación de la cuota tributaria, también en los casos de delito fiscal, los problemas que se plantearán en el proceso penal no serán de prejudicialidad, sino de vinculación o no del Juez Penal a la liquidación practicada por la Administración, así como de relación entre procesos contencioso administrativo y penal en caso de ulterior recurso contra la liquidación



administrativa. Pero, si se envían los expedientes a la Jurisdicción Penal sin haber practicado liquidación alguna, es obvio que ante la citada Jurisdicción se va a presentar en todo caso una cuestión prejudicial de carácter administrativo, tributario, no devolutiva.

Por último, se ha de destacar que, en el sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva, planteada en el orden penal, existente en nuestro país, la Jurisdicción Penal es competente para resolver la cuestión prejudicial "a los solos efectos de la represión", por lo que nada impide que la Administración Tributaria fije la cuota tributaria, sometida al control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a los efectos estrictamente tributarios.

Si, como ya hemos señalado, el juego de las cuestiones prejudiciales no devolutivas no prejuzga el orden de intervención, nada impide que antes, durante o después del proceso penal, la Administración fije la cuota tributaria<sup>826</sup>.

## **6.- La adecuada caracterización del sistema vigente**

Cuando se analiza la cuestión de la paralización del procedimiento tributario ante la aparición de los indicios de delito fiscal, la misma se reconduce habitualmente al problema de la prejudicialidad y, sin embargo, esta cuestión sólo surge, cuando ya paralizado el procedimiento administrativo por imposición del artículo 180 de la LGT, la

---

<sup>826</sup> Especialmente explícito es el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública que destaca que "el que un órgano conozca «a los solos efectos prejudiciales» de una cuestión no atribuida a él por razón de la materia, no impide que esa misma cuestión pueda erigirse en el objeto principal de un nuevo pleito del que conozca esta vez el órgano judicial que le corresponda por razón de la materia" Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, (2004), ob.cit. págs. 232-233.

Jurisdicción Penal se encuentra con el problema de la fijación de la cuota tributaria, es decir, con una cuestión prejudicial de naturaleza tributaria no resuelta. A destacar que la cuestión surge como una cuestión prejudicial de carácter administrativo ante la Jurisdicción Penal y no, como a menudo parece creerse, como una cuestión prejudicial de carácter penal ante el orden tributario.

Por lo que se refiere a la articulación de los diversos órdenes jurisdiccionales en relación con esta cuestión prejudicial administrativa ante el orden penal, de determinación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal, las posibilidades que se plantean son:

1º.- Sistema de prejudicialidad administrativa devolutiva que supone que la determinación de la cuota tributaria es una materia que compete a la Administración, con el ulterior control por parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, tras cuyo pronunciamiento procede acudir a la vía penal (art. 4 LECrim).

2º.- Sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva en virtud del cual "para sólo el efecto de la represión" tal problema es resuelto por el Juzgado o Tribunal penal en el curso del proceso penal.

Este último es el sistema que se considera presente en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo<sup>827</sup> mientras que el sistema articulado por la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes

---

<sup>827</sup> Vid. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, (2004), ob. cit. págs. 82-83. Vid. también, MELLADO BENAVENTE, F. M., "El bien jurídico protegido", en *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F. M., CISS, Madrid, 2009, págs.55 y ss., y MÉNDEZ CORTEGANO, J.I., "La cuantía defraudada", en *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F. M., CISS, Madrid, 2009, págs. 105 y ss.

de Reforma Fiscal respondía a la otra alternativa, si bien no quedó del todo diseñado, ya que aunque se preveía la necesidad de que hubiera recaído resolución del Tribunal Económico Administrativo Central sobre la cuota dejada de ingresar antes del envío del expediente a la Jurisdicción Penal, no se había previsto la posibilidad, por otra parte evidente, del recurso contra esa resolución ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa ni la articulación entre ambos procesos, penal y contencioso administrativo, lo que, unido a la rapidez de la reforma del sistema, no permitió observar su exacta configuración ni las posibles soluciones de sus posibles problemas.

En ambos casos se trata de prejudicialidad administrativa ante el orden penal. Sin embargo, lo que se aplica es una injustificada prejudicialidad penal devolutiva en cuanto que se paraliza la actuación de la Administración y se defiere el asunto de la fijación de la cuota a la Jurisdicción Penal, sin ninguna base en nuestro sistema general de funcionamiento de las cuestiones prejudiciales. Parece pues, que se considera evidente la existencia de una prejudicialidad penal en orden a la fijación de la cuota tributaria y ello sin que exista ningún tipo de prejudicialidad lógica del orden penal con respecto al tributario, mientras que sí existe a la inversa.

La conclusión que se ha de extraer de lo anterior es que las cuestiones prejudiciales, o dicho de otra forma, la relación Derecho tributario /Derecho penal, procedimiento tributario/proceso penal va a estar en parte condicionada por cómo se haya articulado legalmente, o, de algún otro

modo<sup>828</sup>, la actuación de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal, pues la paralización del procedimiento administrativo nada tiene que ver con el juego de las cuestiones prejudiciales y la decisión jurisdiccional penal sobre la cuota tributaria en cuanto cuestión prejudicial<sup>829</sup> tributaria no devolutiva, se refiere a los "solos efectos de la represión" de manera que no puede prejuzgar, al menos sobre la base legal del juego de las cuestiones prejudiciales, el aspecto estrictamente tributario y, por tanto, no requiere la paralización del procedimiento administrativo.

En definitiva, lo que en verdad existe de un modo lógicamente necesario, que es una cuestión prejudicial administrativa, que se presenta necesariamente ante la Jurisdicción Penal cuando esta enjuicia un delito fiscal, (no devolutiva, pero sin que nada obste en nuestro Derecho a que esta cuestión se trate como devolutiva por el juzgador, pues este es el flexible sistema de nuestra LECrim), ha sido insensiblemente sustituido en la práctica, sin fundamento

---

<sup>828</sup> Ya hemos visto que la articulación del sistema no fue legal, sino reglamentaria y jurisprudencial, en contra de lo señalado en la Exposición de Motivos de la ley 2/1985, de Reforma del Código Penal en Materia de Delitos contra la Hacienda Pública, de lo establecido sobre cuestiones prejudiciales en la LECrim y de todo el sistema de fijación de la cuota tributaria establecido en la LGT. Recuérdese lo que dice sobre esta cuestión la Exposición de Motivos de la ley sobre la que se debe basar el sistema: "La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977 que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal".

<sup>829</sup> Se trata de cuestión prejudicial administrativa, que no penal, que lógicamente se plantea en el curso del proceso penal, pues éste necesita de una cuota tributaria para poder calificarla de defraudada.

legal alguno en sus orígenes y sin ninguna base teórica coherente, por una prejudicialidad penal devolutiva, que paraliza el orden administrativo y se extiende no a una posible actuación sancionadora, sino a la determinación de la cuota tributaria, que en nada depende del Derecho penal.

Perversión que obedece, sin duda, a la idea que está en la base del sistema vigente de intentar huir de la prejudicialidad administrativa devolutiva que con respecto a la Jurisdicción Penal había articulado la Ley 50/1977.

Esto se concluye de la antes citada sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 29 de enero de 2005, que, en su Fundamento de Derecho Segundo 4, precisamente bajo la rúbrica "Prejudicialidad administrativa tributaria condicionante del juicio jurisdiccional penal" recuerda que reiterada jurisprudencia interpreta que la fijación de la cuota defraudada como elemento del tipo delictivo del art. 305 CP constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa-tributaria que, conforme a la regla del art. 10.1 LOPJ debe resolver el propio órgano jurisdiccional penal», no como una cuestión "determinante de la culpabilidad o inocencia" (devolutiva ex art. 4, 1 LECrim), pues no forma parte del núcleo central de la imputación, sino como una cuestión "íntimamente ligada al hecho punible" (art. 3 LECrim) y, por tanto, de competencia del juez penal, pues de no entenderse así, son infinidad las objeciones de esta clase que podrían hacerse frente a la pretensión de conocimiento de cualquiera de los delitos contra la Hacienda Pública, cuyos presupuestos de existencia tienen inevitablemente que ver con la infracción de la normativa

fiscal, lo que llevaría al absurdo de que la intervención de la jurisdicción criminal debería ir siempre necesariamente precedida de otra previa de la Contencioso Administrativa.

La sentencia no descarta, sin embargo, la posibilidad de suscitar una cuestión prejudicial devolutiva, advirtiéndole que habrá de precederle un juicio de valor para discernir si el problema es realmente condicionante de la culpabilidad o inocencia del acusado, por pertenecer al «núcleo central de la acusación» e insiste en que cada orden jurisdiccional tiene su competencia material específica, de manera que, cuando la resolución del objeto principal de un proceso requiera la previa solución de otro que constituye, en sí mismo, materia jurisdiccional ajena, la atribución de su conocimiento al órgano competente debe hacerse con exquisito cuidado para evitar dos efectos indeseables:

“En primer lugar, habrá que extremar el cuidado para no sustraer precipitadamente la cuestión prejudicial al órgano jurisdiccional ordinario predeterminado por la Ley, como exige el artículo 24 de la vigente Constitución Española.

Por otra parte, habrá que evitar la no menos precipitada judicialización penal de una materia cuyo núcleo no tiene esa naturaleza, pues, de otro modo, se estaría desplazando a los órganos de aquel orden jurisdiccional un trabajo que debiera estar previamente aclarado en otro diferente. [...Por ello, la] “suspensión del procedimiento administrativo en expectativa de la incoación de otro penal, no puede basarse en meros indicios derivados del primero, so pena de fomentar la desidia de la Administración tributaria, que pudiera sentir la tentación de precipitar la dación del tanto de culpa, lo que produciría, para los órganos inspectores, un doble beneficio: cerrar el caso investigado y permitir que la liquidación se cerrara por el propio órgano jurisdiccional penal, bajo la presión que entraña la amenaza de imposición de una pena y sin posibilidad de un control especializado; asumiendo, aquél, acríticamente, el informe de la Agencia Tributaria, introducido en el proceso penal como (pseudo)pericial.

Esta conclusión es constitucionalmente inadmisibles porque supondría una omisión del procedimiento debido en materia tributaria (al sustituirse el de liquidación administrativa por la instrucción judicial penal), una preterición del juez

natural (Contencioso-Administrativo) y una merma de las garantías de defensa del acusado”.

Aplicando las reflexiones anteriormente expuestas al caso enjuiciado, señala la sentencia que “se puede concluir que tal vez la Agencia Tributaria se precipitó al cerrar el procedimiento inspector en curso y dar traslado al Ministerio Fiscal; de haberlo continuado, sin duda hubiera obtenido oportunamente una información preciosa especialmente para la fijación de la fuente de los incrementos patrimoniales no justificados y para la más afinada concreción de la cuantía de la defraudación.

Esto no obstante, se entiende que este tribunal, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial a efectos penales, dispone de prueba suficiente para discernir si concurren todos los elementos objetivos y subjetivos del tipo del delito objeto de acusación”.

Como conclusión de lo anterior se ha de destacar que, si nuestro Derecho no impone una prejudicialidad administrativa de carácter devolutivo y la prejudicialidad penal devolutiva, que es el sistema en realidad aplicado en España, además de carente de fundamento teórico, conculca el principio de igualdad en la imposición, la alternativa que queda es el paralelismo de procesos, pues no hay que perder de vista que cualquier actuación liquidatoria de la Administración concluiría normalmente en la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Y ello porque lo único que puede evitar el paralelismo de procesos es, estrictamente, desde la perspectiva penal, una prejudicialidad administrativa devolutiva en el más estricto de sus sentidos, y desde la perspectiva

administrativa, una prejudicialidad penal devolutiva también en el más estricto de los sentidos.

La alternativa articulada bajo la apariencia de prejudicialidad no devolutiva de las cuestiones tributarias en el proceso penal, con la paralización de actuaciones de la Administración Tributaria, ha acabado por configurarse como una prejudicialidad penal devolutiva en el ámbito tributario con la consiguiente competencia exclusiva de la Jurisdicción Penal para la fijación de la cuota tributaria, a efectos penales y tributarios, en los casos de delito fiscal y no ha funcionado como una auténtica prejudicialidad tributaria no devolutiva, pues en ésta la Jurisdicción Penal se hubiera limitado a fijar la cuota tributaria "a los solos efectos de la represión", lo que no sólo no impide un ulterior pronunciamiento administrativo, sometido al control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sino que ni siquiera presupone una prioridad en el tiempo del pronunciamiento penal a los solos efectos de la represión.

Esto es, por otra parte, lo que acaba sucediendo en un sistema de prejudicialidad administrativa, en el que la Jurisdicción Penal, por la propia mecánica general del funcionamiento de las relaciones entre campos normativos y jurisdiccionales, es libre para fijar la cuota defraudada en aplicación de principios penales, a pesar de contar con una deuda fijada por la Administración Tributaria, con el correspondiente control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, dado que la Jurisdicción Penal es muy restrictiva en su aceptación de cuestiones prejudiciales planteadas en el curso del proceso penal con carácter de



auténticamente devolutivas y que nuestro sistema le otorga una amplia discrecionalidad en este punto.

La cuestión es, en definitiva, que estamos ante dos campos normativos y dos órdenes jurisdiccionales diferentes, cuyo único necesario punto de unión es el de los hechos entendidos en su sentido más natural, porque en cuanto nos alejamos del mismo ya son posibles dos calificaciones jurídicas diferentes y, por lo tanto, dos verdades diferentes, sin que se pueda afirmar en absoluto la preferencia ni temporal ni esencial de un campo normativo ni de un orden jurisdiccional sobre otro, salvo que exista una prejudicialidad penal devolutiva, como sería el caso del recurso de revisión de un acto administrativo realizado con cohecho, pues en este caso sólo la Jurisdicción Penal es competente para declarar qué es delito y qué no lo es<sup>830</sup>.

---

<sup>830</sup> También cabe, a la inversa, que exista respecto de la Jurisdicción Penal una cuestión prejudicial devolutiva de otro orden, por ejemplo, validez o no de un matrimonio, o, por qué no, si así se decidiera, como parece que casi se hizo en España en 1977, la fijación de la cuota tributaria por la Administración sometida al control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

### **CAPÍTULO XIII.- EL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* Y LA PROHIBICIÓN DE "DOS VERDADES"**

Dado que el funcionamiento de las cuestiones prejudiciales no puede explicar el sistema vigente, la explicación de esta peculiar prejudicialidad penal aplicada por la Administración en sede de fijación de la cuota a efectos estrictamente tributarios ha de buscarse al margen del mismo y se ha encontrado por la doctrina en el principio *ne bis in idem*.

En base a este principio se afirma que la Administración debe, no ya cambiar su actuación, lo que sería lógico, dados los principios procedimentales en juego, que necesariamente en caso de delito fiscal han de ser diferentes de los que rigen la esfera de actuación estrictamente tributaria, sino paralizar sus actuaciones, todas, en cuanto surge el indicio de delito.

El Manual de Delitos contra la Hacienda Pública de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado explica el funcionamiento del principio *ne bis in idem* en los siguientes términos:

"[L]a imposibilidad de que pueda concurrir una dualidad de sanciones en los casos en que nos encontramos ante la identidad de sujeto, hecho y fundamento, ha de traducirse necesariamente por una preferencia por la aplicación de la norma que sanciona el ilícito penal frente a la norma que sanciona el ilícito administrativo; de esta forma, el eventual conflicto que pudiera surgir entre ambos procedimientos debe resolverse siempre a favor de la aplicación de la norma penal, lo que se traduce en una doble consideración:

a) La previa imposición de una sanción administrativa no excluye la posibilidad de iniciar un proceso penal, aun cuando concurra la triple identidad a la que nos estamos refiriendo; tal y como expresa el TC; de no ser así, estaríamos dejando en manos de la Administración la

valoración de si determinadas conductas son o no delictivas, cuestión esta reservada a los órganos jurisdiccionales;

b) En el caso de que hubiese mediado sanción administrativa, no por ello puede dejar de imponerse una sanción penal, pues la mera declaración de imposición de una nueva sanción no vulnera el principio *ne bis in idem* siempre que en la imposición de la sanción penal se descuenta la sanción administrativa y todos los efectos negativos derivados de la misma.

[...] "Algunos autores han limitado los efectos de la vinculación de la Administración a los hechos declarados probados, exclusivamente en relación con el procedimiento sancionador, entendiendo que no era, sin embargo, aplicable al procedimiento de inspección y comprobación. A nuestro juicio esta vinculación se aplica igualmente al procedimiento inspector, debiendo tenerse en cuenta en la liquidación que se practique pues así resulta del tenor literal de los preceptos citados [el art. 5.4.º del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, el art. 180.1 de la Ley General Tributaria, así como el art. 66.2.º, in fine, del Reglamento General de Inspección (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), que tienen un contenido más amplio del que, en principio, podría concluirse de lo dispuesto en el art. 137.2.º Ley 30/1992]. De otro modo, si no, podrían darse situaciones cercanas al esperpento en la que absolviendo el órgano judicial, atendiendo a determinados hechos que se declaran probados, posteriormente la Administración Tributaria impone una sanción apartándose de ese relato fáctico, resultando que unos mismos hechos se declaran probados y no probados sucesivamente por distintas autoridades, judicial y administrativa"<sup>831</sup>.

Este texto es paradigmático sobre el origen del sistema en el temor, que se vincula con las exigencias del principio *ne bis in idem*, a pronunciamientos contradictorios y sobre su base inicial estrictamente reglamentaria. También es paradigmático en cuanto a la escasa base teórica de la paralización del procedimiento estrictamente tributario<sup>832</sup>.

La razón fundamental del sistema vigente, al menos la

---

<sup>831</sup> Cfr. VV.AA., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, (2004), ob. cit., págs. 236 y 254.

<sup>832</sup> RAMIREZ GOMEZ destaca que la paralización del procedimiento de liquidación hay que abordarla no desde la perspectiva del principio *ne bis in idem*, pues no nos encontramos ante el ejercicio del *ius puniendi*, sino desde la posibilidad de que distintos órganos del Estado se pronuncien de un modo diferente sobre los mismos hechos, pues la no paralización abriría la puerta a situaciones de inseguridad jurídica. Vid. RAMIREZ GOMEZ, S., *El principio non bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit.

teórica, se centró en las presuntas exigencias del principio *ne bis in idem*<sup>833</sup>, conectadas con la presunta necesidad constitucional de evitar, a toda costa, la posibilidad de que se produzcan "dos verdades" en un mismo supuesto. Ello hace preciso el análisis de esta cuestión a fin de determinar si el principio *ne bis in idem* o, en su caso, el de seguridad jurídica, exige necesariamente el señalado sistema, o si, por el contrario, caben otras alternativas.

### **1.- Origen y asentamiento del principio *ne bis in idem* en nuestro Derecho**

Aunque el principio *ne bis in idem* no se encuentra expresamente recogido en nuestro texto constitucional, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, tiene este carácter, por entenderse implícitamente incluido en el artículo 25.1 de la CE y, desde una perspectiva material, supone la prohibición de la doble (o múltiple) sanción. No cabe, pues, imponer una sanción administrativa y otra penal por la misma conducta. También se ha entendido que, desde una perspectiva formal, este principio supone, como señala la STC 77/1983, de 3 de octubre, que la potestad sancionadora administrativa está subordinada a la de los Tribunales de Justicia<sup>834</sup>.

Este principio se recoge, si bien toscamente, con

---

<sup>833</sup> Vid. DANNECKER, G., "Die Garantie des Grundsatzes "ne bis in idem" in Europa, en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag 2003*, Otto Schmidt, Colonia, págs. 593 y ss.

<sup>834</sup> Vid. GARBERI LLOBREGAT, J., en *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, VV. AA, director GARBERI LLOBREGAT, J., Ed. Tirant lo Banch, Valencia, 2005, vol. I, pág. 345. En el mismo sentido RAMIREZ GOMEZ, S., *El principio non bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., pág. 43.

carácter general en Derecho administrativo, en el artículo 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, según el cual "no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento ", y en el artículo 137.2 de la misma ley que dispone que "los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores que sustancien"<sup>835</sup>. En el ámbito tributario hay que recordar que el artículo 180 de la LGT lleva por título "Principio de no concurrencia".

---

<sup>835</sup> Estos preceptos están reglamentariamente desarrollados por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, artículos 5 y 7, el último de los cuales explicita el principio de preferencia de la vía penal. Según el artículo 5 "Concurrencia de sanciones":

"1. El órgano competente resolverá la no exigibilidad de responsabilidad administrativa en cualquier momento de la instrucción de los procedimientos sancionadores en que quede acreditado que ha recaído sanción penal o administrativa sobre los mismos hechos, siempre que concorra, además, identidad de sujeto y fundamento.

2. El órgano competente podrá aplazar la resolución del procedimiento si se acreditase que se está siguiendo un procedimiento por los mismos hechos ante los órganos comunitarios europeos. La suspensión se alzaría cuando se hubiese dictado por aquéllos resolución firme.

Si se hubiera impuesto sanción por los órganos comunitarios, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo compensarla, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción".

Según el artículo 7 "Vinculaciones con el orden jurisdiccional penal":

"1. En cualquier momento del procedimiento sancionador en que los órganos competentes estimen que los hechos también pudieran ser constitutivos de ilícito penal, lo comunicarán al Ministerio Fiscal, solicitándole testimonio sobre las actuaciones practicadas respecto de la comunicación.

En estos supuestos, así como cuando los órganos competentes tengan conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos, solicitarán del órgano judicial comunicación sobre las actuaciones adoptadas.

2. Recibida la comunicación, y si se estima que existe identidad de sujeto, hecho y fundamento entre la infracción administrativa y la infracción penal que pudiera corresponder, el órgano competente para la resolución del procedimiento acordará su suspensión hasta que recaiga resolución judicial.

3. En todo caso, los hechos declarados probados por resolución judicial penal firme vinculan a los órganos administrativos respecto de los procedimientos sancionadores que substancien".

Según NIETO GARCIA, lo que "hoy denominamos non bis in idem aparece en el siglo XIX bajo la forma de los conflictos de competencias: detectada una presunta infracción (administrativa y penal) y puestos en marcha simultáneamente los mecanismos represores, gubernativos y judiciales, surge la necesidad de determinar cuál de ellos es el competente para proseguir las actuaciones"<sup>836</sup>, de aquí que:

"Si partimos, entonces, de la evidencia de que existen varias normas que punen un mismo hecho, el mejor medio de abordar los problemas que con ello se provocan es acudir a la teoría jurídica de los concursos y, más particularmente, de los concursos penales, que son los más dedicados a nuestro supuesto [...]. Si entre dos leyes penales, el artículo 68 del Código Penal establece una jerarquía de subsidiariedad en razón de la gravedad de las sanciones de tal manera que la que impone mayor sanción prevalece sobre la otra, en el Derecho Administrativo Sancionador también se establece una nueva jerarquía, aunque ahora por el criterio de la naturaleza de la norma, de tal manera que la penal desplaza a la administrativa".

"Todas estas fundamentaciones -como otras muchas más que podrían añadirse- son, desde luego, plausibles. Ahora bien, a nuestros efectos inmediatos la que tiene más importancia, en razón de su carácter estrictamente jurídico (o, si se quiere, jurídico procesal), es la de la cosa juzgada [...]"<sup>837</sup>.

Efectivamente, el núcleo del origen de este principio y, por tanto, como veremos, lo que va a quedar en el ámbito estrictamente tributario, una vez despojado de prescindibles y distorsionadores aditamentos, es la cuestión del necesario respeto al principio de cosa juzgada.

---

<sup>836</sup> Cfr. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 356.

<sup>837</sup> Ibidem, pág. 352-353 y 348. Vid., en los mismos términos, RAMIREZ GOMEZ, S., *El principio non bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., pág.35. Este autor hace hincapié en su falta de reconocimiento constitucional expreso y lo conecta, citando diversa doctrina, fundamentalmente la francesa, con el principio de proporcionalidad y destaca que la incardinación por el Tribunal Constitucional de este principio en el ámbito del artículo 25 de la constitución le dota de la protección del artículo 53 de la misma mediante el recurso de amparo. Ibidem, págs. 38-41. Vid., también, ALARCÓN SOTOMAYOR, L., *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, Iustel, Madrid, 2008, págs. 23 y ss.

De especial interés es la temprana evolución histórica del asiento de este principio en nuestro Derecho, que NIETO GARCIA dibuja a través de diversas sentencias como hitos de la misma, en la que destaca un primer momento de aceptación del *bis in idem*, del que es representativa la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20 de febrero de 1978 en la que se encuentran planteadas buena parte de las cuestiones que todavía siguen pendientes de solución<sup>838</sup> y en la que se afirma:

“Aunque resulte destacable que recayendo el enjuiciamiento administrativo y penal sobre idéntico hecho y en íntegra contemplación de las mismas circunstancias, se hayan producido contrarios pronunciamientos en uno y otro ámbito [...] de ello no pueden extraerse especiales consecuencias jurídicas vinculantes para este Tribunal contencioso-administrativo ya que según reiterada jurisprudencia interpretadora de los artículos 57.1 y 10 de la Ley de Contrabando y en general de todo precepto de similar carácter, son de naturaleza independiente y de compatible existencia la potestad judicial y la sancionadora de la Administración, dada la variedad de presupuestos fácticos recogidos en la normativa legal que respectivamente aplican los distintos tipos de infracción que una y otra examinan y los diversos fines que Jurisdicción y Administración están llamados a cumplir [...]. La sentencia penal absolutoria no produce autoridad de cosa juzgada en otras jurisdicciones al menos cuando, cual es el caso de autos, su fundamento estriba en la falta de acreditamiento del hecho denunciado, pero lo anterior no obsta a que esta Sala tenga muy en cuenta la profunda garantía que legalmente ofrece el proceso penal, ante su amplio cauce alegatorio y de prueba.”

También cita este autor la sentencia de la misma Sala del Tribunal Supremo, de 29 de diciembre de 1981, en concreto lo siguiente: “En lo que respecta a la repercusión de las sentencias penales ante esta jurisdicción, hay que decir que carecen de todo efecto vinculatorio, pues admitida la existencia del hecho que dio lugar a las actuaciones

---

<sup>838</sup> Cfr. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 359.

penales, la valoración realizada por esa jurisdicción opera con técnicas y criterios diversos a los que sobre los mismos hechos han de servir de fundamento a los que por esta jurisdicción contenciosa se dicte”<sup>839</sup>.

El interés de estas sentencias citadas por NIETO GARCÍA estriba en que en ellas se aprecia claramente, y de un modo especialmente no dramático, la posibilidad de que, en ausencia de la prohibición del *bis in idem*, se produzcan pronunciamientos contradictorios. Esa es, sin duda, la explicación de la habitual conexión de este principio con la cuestión de la prohibición de las dos verdades.

Siguiendo la evolución en el tiempo, el mismo autor cita la sentencia, también del Tribunal Supremo, de 21 de enero de 1987<sup>840</sup> que declara que “el principio de non bis in idem establece el impedimento de la dualidad de sanciones penales y administrativas respecto a unos mismos hechos y para el caso de concurrencia de competencias de ambas clases, la prioridad de la primera sentencia sobre la segunda, y respecto del planteamiento fáctico o, más concretamente acerca de la existencia o no de tales hechos; pero no se da cuando la diferencia está en la conceptualización que la actuación del autor merece con arreglo a las normas procesales o administrativas y determinantes de una declaración de irresponsabilidad o absolución en la esfera penal, pues en este caso se permite y deja libre la apreciación de si existe o no responsabilidad en la administrativa, de distinta naturaleza y menor gravedad que

---

<sup>839</sup> Ibidem, pág. 372.

<sup>840</sup> Ibidem, pág. 375.



la apreciación de aquella otra”.

En esta sentencia, claramente insertada en la Constitución, se afirma el principio, caracterizado como preferencia de la vía penal, pero se sigue afirmando la posibilidad de dos verdades en el ámbito sancionador administrativo y penal, no respecto al estricto ámbito de la existencia o no del hecho, sino limitada a la perspectiva con que se analiza. Mucho se ha escrito y mucho se ha resuelto jurisdiccionalmente sobre esta cuestión, pero el núcleo del problema y el núcleo de la solución sigue siendo el mismo y es el que resulta de las líneas que se acaban de exponer.

A partir de esta sentencia, señala NIETO GARCÍA, el resultado es que, salvo excepciones, la regla del *ne bis in idem* se ha afirmado ya en el Derecho español en los términos de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 24 de enero de 1989<sup>841</sup>:

“La jurisprudencia del Tribunal Constitucional aplicando el artículo 25.1 de la Constitución, vino a rectificar la doctrina jurisprudencial tradicional de la independencia de la potestad penal y de la potestad administrativa sancionadora, sentando el principio *non bis in idem* y la subordinación de la Administración a lo decidido por el Juez Penal. La Sentencia de la Sala 5ª de este Tribunal Supremo de 20 de enero de 1987 resume la nueva doctrina, señalando que la doctrina reiterada del Tribunal Constitucional, [...] de la que es ejemplo su Sentencia nº 77/1983, de 3 de octubre, refiriéndose a los límites de la potestad sancionadora de la Administración, puntualiza que de acuerdo con el artículo 25 de la Constitución, estos límites no han de ser solamente el de la legalidad, el de la interdicción de las penas de privación de libertad y el del respeto de los derechos de defensa reconocidos en el artículo 24, sino también el de la subordinación de los actos sancionatorios de la Administración a la Autoridad Judicial [...] y la imposibilidad de que los Órganos de dicha

---

<sup>841</sup> Roj: STS 13529/1989, ponente BRUGUERA MANTE, Fundamento de Derecho Cuarto.

Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes especiales mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos”<sup>842</sup>.

A partir de aquí surge el problema, pues, sin perjuicio de la preferencia de la vía penal a efectos sancionadores, ha sido la exageración descontextualizada del principio así entendido la que ha producido el que se pierda de vista el auténtico origen del mismo, conectado, por una parte, con la idea de cosa juzgada y la necesidad de articular, que no impedir a toda costa, dos posibles pronunciamientos contradictorios y, por otra con la prohibición de doble sanción y, en caso de posible concurrencia, la preferencia de la vía penal que ofrece mayores garantías al ciudadano.

## **2.- El principio *ne bis in idem* y la preferencia de la vía penal**

De la Jurisprudencia surge una primera exigencia del *ne bis in idem*, cual es la preferencia de la Jurisdicción Penal<sup>843</sup> cuando concurren ambos órdenes sancionadores, administrativo y penal, sobre un mismo asunto, lo que ha planteado la cuestión de qué pasa en el caso de que la Administración no respete la preferencia de la vía penal (no aprecie indicios de delito) e imponga una sanción administrativa si después se abre un proceso penal sobre la

---

<sup>842</sup> Ibidem, págs. 364-365.

<sup>843</sup> Sin embargo, como señala NIETO GARCIA esto carece de razón de ser cuando la sanción administrativa es revisable por un Tribunal contencioso-administrativo, que forma parte de la Jurisdicción ordinaria o Poder Judicial, de manera que la sanción vendría, en definitiva, impuesta no por un órgano de la Administración sino por uno del Poder Judicial. Cfr. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 367.

misma cuestión<sup>844</sup>. Se plantean las siguientes alternativas:

a) Admitir la compatibilidad de ambas sanciones, penal y administrativa, lo que si bien en principio conculcaría la prohibición del *bis in idem*, en ocasiones podría estar legalmente previsto y no ser desproporcionado, en cuanto dotado de un específico fundamento para cada una de las diversas posibilidades sancionadoras. Es lo que se produce en el ámbito de las relaciones de sujeción especial.

b) Anular la sanción administrativa, por no haber respetado la citada preferencia.

c) Considerarla "a cuenta" de la pena que se imponga en la sentencia condenatoria.

d) Considerar que ya no es posible abrir un procedimiento penal por el mismo sujeto, hecho y fundamento.

Todas estas posibles respuestas a la cuestión se han dado por la doctrina y por la Jurisprudencia<sup>845</sup>.

La última de las posibilidades, es decir, el entendimiento del principio como prohibición de un doble enjuiciamiento, es la concepción de la STC 177/1999, de 11 octubre, ponente GARCÍA MANZANO, con voto particular de Cruz Villalón y Casas Baamonde, que pone de manifiesto la existencia de una profunda contradicción dentro del Tribunal entre la línea encabezada por su ponente y la representada

---

<sup>844</sup> Vid. GARBERI LLOBREGAT, J., *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., págs. 375 y ss. Vid., también ALARCÓN SOTOMAYOR, L., *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, Iustel, Madrid, 2008, págs.144 y ss.

<sup>845</sup> Quizá porque, en la medida en que se encuadre este principio en el de proporcionalidad pueden resultar plausibles todas las soluciones señaladas en función de las concretas circunstancias. Vid., sobre este posible engarce constitucional GARBERI LLOBREGAT, *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., págs. 354 y ss. También RAMIREZ GOMEZ, S., *El principio non bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., págs. 39 y 40.

por los firmantes del voto particular.

En el caso en cuestión se habían recurrido unas condenas penales por conculcación del principio *ne bis in idem*, pues los hechos que ya habían sido sancionados en vía administrativa. Las sentencias impugnadas habían constatado la vulneración material del *ne bis in idem*, pero consideraron ineludible la imposición de pena en aplicación de la regla de prevalencia de la vía penal, por lo que se había computado, como absorbible en la penal, la multa administrativa satisfecha.

El Tribunal Constitucional declara:

“En efecto, hemos de reiterar que la articulación procedimental del «ne bis in idem» (recogido con carácter general en el art. 133 de la Ley 30/1992, y desarrollado en los arts. 5 y 7 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprobó el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora), se orienta, esencialmente, no tan sólo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan eventuales pronunciamientos de signo contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos -penal y administrativo sancionador- atribuidos a autoridades de diverso orden. A impedir tales resultados se encamina la atribución prioritaria a los órganos jurisdiccionales penales del enjuiciamiento de hechos que aparezcan, «prima facie», como delitos o faltas, atribución prioritaria que descansa en la exclusiva competencia de este orden jurisdiccional para depurar y castigar las conductas constitutivas de delito, y no en un abstracto criterio de prevalencia absoluta del ejercicio de su potestad punitiva sobre la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, que encuentra también respaldo en el Texto Constitucional” (FJ 4).

A partir de aquí, se acerca la sentencia a la concepción anglosajona del principio como prohibición de doble enjuiciamiento, declarando “que irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o

adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento”<sup>846</sup>.

El voto particular considera que la sentencia “invierte las relaciones entre Poder Judicial y Administraciones sancionadoras que se desprenden del diseño constitucional, y muy especialmente del art. 25 CE, y que nuestra jurisprudencia ha venido manteniendo desde la capital STC 77/1983 constantemente”, de manera que lo que lleva a cabo “es, cabalmente, lo contrario: impedir la actuación de la jurisdicción penal, desde el momento mismo en que se impone una sanción administrativa”.

La discrepancia en el seno del Tribunal Constitucional alcanza su punto culminante en la sentencia 2/2003, de 16 de enero<sup>847</sup>, ponente CASAS BAAMONDE, que en su FJ 2 declara

---

<sup>846</sup> El punto de vista relevante en el análisis de cuestiones sancionadoras debe ser el del individuo y sus derechos fundamentales. Desde esta perspectiva se ha de coincidir con Alejandro Nieto y considerar que el principio *ne bis in idem* no es sino una manifestación de la exigencia de proporcionalidad en el ejercicio de las funciones de los poderes públicos, de manera que, sin perjuicio de la importancia del respecto a las reglas de preferencia establecidas y de la preferencia de la vía penal, una vez que a un ciudadano se le ha aplicado una sanción, se debe considerar que ya ha tenido bastante, y que si los poderes del Estado no se han aclarado en el manejo de sus reglas de relación y en el ejercicio de sus competencias esto no puede resolverse a costa de quien no es sino víctima del problema, en virtud del principio de double jeopardy, analizado por la jurisprudencia y doctrina anglosajonas. En este sentido se expresa muy decididamente GARBERI LLOBREGAT, J., *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, tomo I, ob. cit., págs. 376 y ss. En la misma concepción del principio se ha de citar también la sentencia 152/2001, de 2 julio, ponente CONDE MARTÍN DE HIJAS.

<sup>847</sup> Muy criticada, GARBERI LLOBREGAT la califica de despropósito jurídico. Cfr. *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 378. También crítico con esta sentencia GIMENO SENDRA, V., “Los principios de legalidad y non bis in idem en la doctrina del Tribunal Constitucional”, ob. cit. y “Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal”, ob. cit. También extraordinariamente crítico, DE JUAN CASADEVALL, J., “La articulación de la regla “ne bis in idem” en el ámbito tributario”, en VV.AA., *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II., ob. cit., págs. 1.452- 1.453. La STC 334/2005, de veinte de diciembre, ponente PÉREZ TREMPES, se encuadra en la línea de esta sentencia, a la que se remite.

explícitamente su propósito de ejercer las facultades de revisión de la doctrina constitucional precedente conferidas por el art. 13 LOTC, a los efectos de apartarse de la doctrina contenida en las SSTC 177/1999, de 11 de octubre y 152/2001, de 2 de julio, manifestando:

“Frente a lo sostenido en la STC 177/1999, de 11 de octubre y 152/2001 (F. 4), no basta la mera declaración de imposición de la sanción si se procede a su descuento y a evitar todos los efectos negativos anudados a la resolución administrativa sancionadora para considerar vulnerado el derecho fundamental a no padecer más de una sanción por los mismos hechos con el mismo fundamento. En definitiva, hemos de precisar que en este caso no hay ni superposición ni adición efectiva de una nueva sanción y que el derecho reconocido en el art. 25.1 CE en su vertiente sancionadora no prohíbe el «doble reproche aflictivo», sino la reiteración sancionadora de los mismos hechos con el mismo fundamento padecida por el mismo sujeto” (FJ 6).

El Tribunal recuerda que sólo ha reconocido de modo expreso autonomía al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal, pues

“la interdicción de doble procedimiento sancionador sólo se incumple si los dos procedimientos han sido sustanciados con las debidas garantías, de modo que un primer procedimiento tramitado sin respetar la prioridad legal del orden jurisdiccional penal no impide un segundo procedimiento sancionador” (FJ 8) [...] “no puede obviarse el hecho de que con carácter general la Administración sancionadora debe paralizar el procedimiento si los hechos pueden ser constitutivos de infracción penal -art. 7.2 RPS- y que, en el caso, la Administración actuó con infracción de lo previsto en dicha disposición” (FJ9).

Por su parte, el voto particular de García Manzano destaca: “El principio de prevalencia de la jurisdicción penal creo que es el «deus ex machina» que late detrás de toda la construcción jurídica de la Sentencia de la que discrepo. Se trata, a mi entender, de uno de esos principios que tienden a verse expandidos, aplicándose a situaciones

jurídicas y a casos que no son o no debieran ser los directamente concernidos por el mismo". Esto es, exactamente, lo que ha pasado en el delito fiscal.

La STC 69/2010, de 18 de octubre, ponente CONDE MARTÍN DE HIJAS, se plantea la dimensión procesal del principio, es decir, la perspectiva de la *double jeopardy*, en un caso de confluencia de dos procesos penales por unos mismos hechos, sobre el que parece existir consenso dentro del Tribunal en que no caben dos enjuiciamientos penales pues:

"La prohibición de incurrir en *bis in idem* procesal o de un doble proceso penal con el mismo objeto ha sido encuadrada por este Tribunal en el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), concretándose dicha garantía en la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo firme con efecto de cosa juzgada, ya que en el ámbito de lo definitivamente resuelto por un órgano judicial no cabe iniciar un nuevo procedimiento, pues se menoscabaría la tutela judicial dispensada por la anterior decisión firme" (FJ 3).

La mera lectura de las sentencias citadas pone de manifiesto que el núcleo del principio se vincula con la cosa juzgada, lo que ayuda a entender sus auténticas exigencias. La explicación de la profunda contradicción en el seno del Tribunal Constitucional está en que, bajo el principio *ne bis in idem* se encierra una problemática muy compleja, en torno a dos órdenes de consideraciones diferentes, conectado uno con el problema de la seguridad jurídica y su derivado de cosa juzgada y otro con el principio de preferencia de la vía penal, principios ambos afirmados en nuestro Derecho, pero que pueden aparecer en conflicto. El primero de los principios se extiende a todo el Derecho mientras que el ámbito del segundo se restringe

al orden punitivo, de ahí que su extensión fuera de este ámbito produzca efectos distorsionadores, especialmente graves si al aparecer en conflicto con los principios relevantes *ratione materiae*, éstos resultan preteridos.

Por ello, cuando surge el conflicto, no cabe sino analizar a qué idea responde cada uno de los principios en juego y cual es su campo de actuación. El principio de seguridad jurídica, que no estrictamente el *ne bis in idem*, exige respetar la cosa juzgada, lo que impide un doble enjuiciamiento sobre unos mismos hechos, exigencia que se extiende a todo el Derecho. Por otro lado, en el orden punitivo está vedado el *bis in idem*, que se traduce en la afirmación de la preferencia de la vía penal, lo que llevaría a la posibilidad, si bien cuestionada, de un doble enjuiciamiento cuando la Administración se hubiera anticipado en el ejercicio de su potestad sancionadora. Si la base de esta preferencia es la mayor garantía que ofrece la vía penal, no deja de ser un contrasentido que, una vez que un ciudadano ya ha sido administrativamente castigado, se le someta a un nuevo enjuiciamiento, esta vez penal.

La polémica analizada en relación con un segundo pronunciamiento, penal, tras un previo sancionador administrativo, llama la atención sobre la posibilidad de que los problemas surjan cronológicamente "de cualquier manera", lo que sitúa la cuestión en los términos de concurrencia de posibles pronunciamientos contradictorios y de los efectos de la cosa juzgada. No cabe duda en el ámbito sancionador general y en el delito fiscal sobre la posibilidad de un pronunciamiento administrativo tras un



previo pronunciamiento absolutorio de la Jurisdicción Penal, lo que nos vuelve a situar la cuestión en los problemas de cosa juzgada y de prohibición de dos verdades.

Desde el respeto del principio de preferencia del orden penal, surgen nuevos problemas, que están en la base de nuestro sistema, y que destaca, de nuevo, NIETO GARCIA:

"Cuando se considera existente la prohibición *bis in idem* [...] hay que empezar a pensar en la relevancia posterior de la sentencia penal. Una relevancia que, como estamos viendo, se despliega en dos direcciones: hacia atrás (la eventualidad de que vaya a aparecer una sentencia penal paraliza la continuación de las actuaciones administrativas anteriores a ella) y hacia delante [pues] ante la solemnidad y la dureza de los Tribunales quedan paralizadas para siempre las actuaciones de los humildes órganos administrativos"<sup>848</sup>.

Las conclusiones de lo anterior son bastante simples y se limitan a la prohibición de una doble sanción, administrativa y penal, y a la afirmación de que ante esta posibilidad la Administración debe paralizar su actuación sancionadora, que no puede continuar en caso de sentencia condenatoria, pero que continúa tras la sentencia absolutoria, en cuyo caso se produce un doble enjuiciamiento (igual que cuando la Administración incumple su prohibición de actuar y se acepta un ulterior enjuiciamiento penal), lo que reconduce la cuestión a la cosa juzgada y a la prohibición de dos verdades. Cuestión que ya no se encuadra estrictamente en la prohibición del *bis in idem*, sino que trasciende sus límites pues se plantea en todo el Derecho.

---

<sup>848</sup> Cfr. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 373. Sin embargo, como a continuación destaca el autor, en la realidad las cosas pueden ser diferentes cuando las sanciones administrativas son más duras que las penas, de lo que ofrece un ejemplo real, tomado de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1984 (Ar. 5907; ponente Lorca Garcia), que anuló una sanción administrativa de cinco millones de pesetas, imponiendo una condena de diez mil pesetas.

Por ello, lo único que queda del principio *ne bis in idem* en el delito fiscal fuera del ámbito sancionador es el principio de seguridad jurídica y el necesario respeto a la cosa juzgada que, estando en la génesis del principio *ne bis in idem*, exceden ampliamente su campo de actuación pues es un caso problemático en el Derecho la existencia de dos verdades y es una exigencia general del sistema jurídico el respeto a la cosa juzgada. Pero esto sitúa la cuestión en términos cronológicos y la aleja de cualquier preferencia de una vía sobre otra.

### **3.- El respeto de la cosa juzgada y la prohibición de "dos verdades"**

La paradigmática sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, ponente Díez Picazo, afirmó que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".

La repetición precipitada e irreflexiva de esta frase, fuera de contexto, ha conducido a conclusiones que no son adecuadas, que están en la base del sistema vigente y explican su subsistencia a pesar del serio intento de abolirlo que supuso el proyecto de reforma del Código Penal de 2007 del que trae causa el nuevo 305.5 CP, tras la reforma de 2010.

Para entender adecuadamente esta sentencia es fundamental no perder de vista lo que no se suele mencionar cuando se la cita en contextos tributarios y es que la cuestión planteada en el recurso de amparo era estrictamente si el demandante de amparo podía haber realizado, y no haber

realizado, un "aviso de bomba", pues el Juez<sup>849</sup> había dicho que no y lo había absuelto y el Gobierno Civil, ulteriormente, le impuso una multa como autor de exactamente los mismos hechos de los que había sido declarado inocente, confirmada por la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El Abogado del Estado basó su defensa de la actuación de la Administración en la distinta naturaleza del ilícito penal y el ilícito administrativo y el Ministerio Fiscal defendió el otorgamiento del amparo por considerar que la resolución gubernativa venía impedida por el principio *ne bis in idem*, pues el recurrente se encuentra con dos resoluciones de los Poderes Públicos, una que es preferente en el orden sancionador y que le absuelve y otra que le condena, sin que la determinación de los hechos y su propia valoración varíe, sólo porque en un caso no se estima acreditada su participación y en el otro sí.

El recurrente había alegado que la Autoridad gubernativa sólo puede imponer sanción por hechos que hayan sido objeto de enjuiciamiento criminal en el caso de que tales hechos no sean declarados delito, pero que en modo alguno puede suceder que el Juez ordinario dicte sentencia absolutoria por no ser el procesado autor de los mismos y a continuación la Autoridad gubernativa lo considere como tal.

La Sentencia citada señala, por lo que aquí interesa:

"El principio *non bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos

---

<sup>849</sup> El Juzgado de Instrucción núm. 1 de Cádiz, en juicio oral y público por desórdenes públicos absolvió al acusado del citado delito.

mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado" (FJ 4).

La sentencia habla por sí sola y nada hay en ella que conduzca a la paralización del procedimiento administrativo de liquidación en los casos de delito fiscal, pues deja perfectamente clara la posibilidad de calificación diferente de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes y que lo único que se puede afirmar en base al principio *ne bis in idem* es la prohibición de dos "sanciones", no la de dos "pronunciamientos", sobre los mismos hechos. Dos pronunciamientos que, en el caso de sentencia penal absolutoria, constituyen la base de nuestro sistema, en el orden administrativo en general y en el tributario en particular.

Ello plantea la cuestión, destacada por NIETO GARCÍA, de la relación entre distintos pronunciamientos, en la que los hechos probados van a constituir el auténtico límite a respetar por el ulterior, lo que es especialmente difícil cuando el primer pronunciamiento se limita a declarar que los hechos no fueron probados sin negar la posibilidad de su existencia, en cuyo caso la Administración puede sancionar si consigue probarlos pues, como ha señalado el Tribunal Constitucional<sup>850</sup> "la circunstancia de que las diligencias

---

<sup>850</sup> Sentencia 180/1988 de 11 de octubre, ponente de la Vega Benayas. También cita el autor la STC 98/1989, de 1 de junio, ponente LÓPEZ GUERRA, que, en un caso de contradicción entre los hechos que la resolución judicial absolutoria declaró probados y los que constituyeron el fundamento fáctico de la resolución sancionadora declaró que la "diferencia entre ambas resoluciones reside en el terreno de la calificación jurídica de lo que constituye un mismo soporte fáctico; esto es, de unos hechos, que en el ámbito penal son valorados de manera

penales incoadas por los mismos hechos hayan sido sobrepuestas, no es influyente en el sentido de constituir un indicio de corrección en la conducta también en la vía contencioso-administrativa, ya que son distintos los modos y criterios de enjuiciamiento en las diversas jurisdicciones con respecto a los hechos que a ellas pueden someterseles, por prestarse los mismos a diversas modulaciones en relación con las normas aplicables, de estructura finalista distinta y, por tanto, con eficacia o efectos diferentes”.

Por ello, señala este autor, el problema se centra en las sentencias absolutorias, en las que la casuística presenta un repertorio de posibilidades tan variadas como de difícil solución<sup>851</sup>, de las que hace el siguiente resumen: a)

---

diferente de la que resulta de su apreciación en el orden disciplinario. La resolución recaída en el orden penal no niega, pues, los hechos que posteriormente se recogen en el acuerdo sancionador, sino que se limita a razonar en sus fundamentos jurídicos que los mismos no integran el ilícito penal que se imputa a los procesados. Incluso efectúa una clara alusión en el último de sus fundamentos jurídicos a la posibilidad de sanción en vía administrativa de esos mismos hechos” (FJ 10).

<sup>851</sup> Este autor destaca que para la Jurisprudencia no está prohibida la existencia de dos “pronunciamientos” sobre los mismos hechos sino de dos “sanciones”, de manera que una sentencia absolutoria no pone en marcha el principio, lo que critica, pues considera que éste exige que por un mismo hecho nadie pueda ser “enjuiciado” dos veces, con independencia del sentido que haya podido tener el primer enjuiciamiento. Defiende aquí el entendimiento de este principio como prohibición de una double jeopardy (construcción anglosajona en base a la jurisprudencia de la Supreme Court americana cuyo comienzo se suele situar en la sentencia del Tribunal Supremo de los Estados Unidos, caso Green v. USA, de 16 de diciembre de 1957). Vid. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 374. La polémica en torno al entendimiento del principio *ne bis in idem* como prohibición de *double jeopardy*, es la que explica la errática Jurisprudencia constitucional sobre el tema.

GARBERI LLOBREGAT también entiende que este principio prohíbe el doble enjuiciamiento. Vid. GARBERI LLOBREGAT, J., *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., págs. 376-377. Como señala DE JUAN CASADEVALL, el principio *ne bis in idem*, que en sus orígenes aparece vinculado a la cosa juzgada, presenta una doble dimensión: material, que impide la duplicidad de sanción, y formal, que prohíbe dos procedimientos sancionadores, penal y administrativo, por la misma infracción. La unidad sustancial del poder punitivo del Estado, así como los argumentos de seguridad jurídica que están en la base de la prohibición del *bis in idem*, impide la apertura de un procedimiento penal tras la sanción administrativa. Vid. DE JUAN CASADEVALL, j., “La articulación de la regla “ne bis in idem” en el

si el Juez Penal declara la inexistencia de los hechos, la Administración no puede sancionar por ellos; b) si ha declarado la existencia de los hechos pero absuelto por otras causas, la Administración debe tenerlos en cuenta en su expediente sancionador; y c) si el Juez se limita a constatar que no han sido probados, la Administración puede intentar realizar esa prueba en el curso del expediente sancionador<sup>852</sup>.

Por ello, cuando el asunto vuelve a la Administración tras la sentencia absolutoria no se trata de buscar desesperadamente los hechos declarados probados por el juzgador, sino de actuar sobre los datos de que se disponga, respetando los hechos probados. Estos, que vinculan no sólo a la Administración, sino a cualquier instancia que fuera de los mecanismos de revisión se pronuncie sobre los mismos, son, estrictamente, los declarados probados, y no solo por la Jurisdicción Penal, sino por cualquier otra Jurisdicción. El problema, por tanto, se acaba reconducido a la posibilidad de pronunciamientos contradictorios, resultado con el que hay que contar tan pronto como se plantee la posibilidad de dos enjuiciamientos diferentes sobre un mismo asunto.

El principio de cosa juzgada exige, para surtir efecto en otro juicio impidiendo el *bis in idem*, que entre el caso resuelto y el pendiente de resolver, concurra la necesaria

---

ámbito tributario", en VV.AA., Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana, Vol II. págs. 1.441 y ss.

<sup>852</sup> Cfr. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 377. Sigue aquí la construcción clásica de la doctrina francesa.

identidad. La "triple identidad"<sup>853</sup> fija los límites del principio en relación, no ya a dos esferas tan diferentes como puedan ser la tributaria y la penal, sino en relación a campos que, según la doctrina, son sustancialmente idénticos, cuales son el sancionador administrativo y el penal. En base a lo anterior, parece razonable concluir que los límites que nos fije esta triple identidad serán aplicables, *a fortiori*, a las relaciones entre procedimiento tributario y penal.

NIETO GARCÍA destaca la dificultad de aplicación del criterio de la triple identidad cuando están en juego dos órdenes, el penal y el administrativo, cuyas "causas" han de ser, por definición, siempre distintas<sup>854</sup>. Este aspecto, que destaca el autor en el marco de dos órdenes punitivos, podría ser rebatible en ese preciso contexto, dada la reiterada afirmación sobre "el común orden punitivo del Estado" pero es, desde luego, irrefutable cuando se trata del campo tributario y el campo penal que, sin duda, constituyen dos órdenes bien diferenciados, lo que exige el reconocimiento de la diferencia entre el concepto de hecho como algo natural o como algo calificado por la norma<sup>855</sup>.

---

<sup>853</sup> De sujeto, hecho y fundamento. Sobre la triple identidad, vid. RAMIREZ GOMEZ, S., El principio non bis in ídem en el ámbito tributario, ob. cit., págs. 44 y ss. También GARBERI LLOBREGAT, J., Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias, ob. cit., págs. 348 y ss.

<sup>854</sup> Cfr. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 349.

<sup>855</sup> En este sentido señala VIVES ANTÓN: "En el ámbito del saber social, sin embargo, no existe ninguna verdad objetiva que pudiera encontrar por sí solo un investigador desapasionado. Concretamente, en los juicios penales, no se trata tanto de establecer la existencia de determinados acontecimientos naturales, cuanto de interpretar una serie de elementos probatorios, distintos del hecho mismo que se quiere probar y sacar de ellos la conclusión adecuada. Por consiguiente, el proceso no trata de reproducir objetivamente lo que ha sucedido, sino que consiste en un sistema de argumentaciones y

Dado el carácter adjetivo del Derecho tributario, apenas existen, *ex definitione*, hechos naturales relevantes, sino que los hechos son o no son relevantes en íntima conexión con su calificación jurídica, no ya tributaria, sino a menudo privada, pues las relaciones económicas son también relaciones jurídicas. En puridad, probablemente el único hecho natural relevante es si se ha presentado o no la declaración tributaria y éste, en los modernos sistemas de gestión informatizada, es tan obvio que, pese a ser el núcleo del hecho típico, no se repara en él.

Los hechos relevantes en el ámbito tributario son los hechos tributariamente calificados, mientras que en el ámbito penal es inevitable su consideración desde esta perspectiva, lo que permite concluir que la prohibición de *bis in idem* no exige, de ningún modo, la paralización del procedimiento administrativo de fijación de la cuota tributaria a la espera de una sentencia penal en los casos de delito fiscal, pues la contradicción que pudiera surgir entre dos posibles pronunciamientos paralelos y, por tanto, diferentes no tiene, en principio, alcance constitucional. Por otra parte, es posible una resolución sancionatoria administrativa tras el enjuiciamiento penal no condenatorio.

Así, pese a la preocupación que muestra frente a las "dos verdades" RAMIREZ GOMEZ señala que los hechos a tomar en consideración no son meros hechos en su manifestación natural, lo que unido a la complejidad que presentan los

---

contraargumentaciones, de aportación de datos y de discusión acerca de su significado Cfr. VIVES ANTÓN, T. S., *Comentarios a la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal. II. La reforma del Proceso Penal*, Ed. Tirant lo Blanch (1ª edición), Valencia, 1992, pág. 246.



hechos impositivos de ciertos impuestos (IRPF, IS) o la determinación de la deuda tributaria en los impuestos de declaración periódica (IVA) plantea la cuestión de si nos encontramos ante los mismos hechos a efectos de la posible sanción administrativa ulterior, siendo su respuesta que, si bien no cabe sanción administrativa por hechos sobre los que ha recaído condena penal, sí cabe sobre hechos en los que no se apreció dolo, sino negligencia, en cuyo caso la cuota defraudada no coincidiría con la cuota tributaria total, lo que permitiría la imposición de sanción por esta parte<sup>856</sup>.

De especial interés resulta en este sentido el Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, de 13 de marzo de 1979<sup>857</sup>, sobre el principio *ne bis in idem* y el delito fiscal, que en su consideración jurídica III afirma:

"[U]na misma conducta no puede ser calificada simultáneamente como delito y como infracción administrativa, por la elemental razón de que ello significa una quiebra total del principio *non bis in idem*, fundamental en un Estado de Derecho, por lo que una misma conducta debe calificarse como delito o como infracción administrativa, pero nunca merecer doble calificación y, en consecuencia, doble sanción" y añade después que "si de la conducta del contribuyente resultan evidentes y notorios "indicios racionales de criminalidad", por usar la terminología propia de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, es decir, aparece de forma palmaria que existe delito fiscal, parece aconsejable que el órgano actuante practique liquidación comprensiva tan sólo de la cuota tributaria y recargos legalmente exigibles, absteniéndose de imponer sanción administrativa, pero advirtiendo expresamente al contribuyente que la Administración Tributaria se reserva el derecho de imponer las aludidas sanciones a la vista de lo que resulte de los pronunciamientos contenidos en la sentencia penal que en definitiva recaiga".

Es pues posible la existencia de dos pronunciamientos diferentes, sancionador y penal, sobre el mismo caso<sup>858</sup>. Este

---

<sup>856</sup> Vid. RAMIREZ GOMEZ, S., *El principio non bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., págs. 162-165.

<sup>857</sup> Tomado de SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, ob.cit., pág.83.

<sup>858</sup> Ahora bien, una vez afirmada la posibilidad de varios

es indudablemente el punto de partida del artículo 180 de nuestra LGT que permite expresamente abrir el procedimiento sancionador tras la sentencia absolutoria, sobre el mismo caso<sup>859</sup>. A *fortiori* habría que concluir la posibilidad de dos pronunciamientos diferentes sobre los mismos hechos, en el orden penal y en el orden tributario.

En un campo en el que apenas existen hechos naturales, en el que lo que importa es la calificación que el Derecho tributario hace de hechos económico-jurídicos, no parece que la prohibición de las dos verdades que afecta a los hechos naturales pueda justificar la paralización de una actuación

---

pronunciamientos sobre un mismo caso, a juicio de NIETO GARCIA, carece de sentido la prioridad cronológica del proceso penal, siendo inadmisibles que el Estado distribuya tan desigualmente su confianza entre sus distintos órganos, negando a la Administración lo que concede sin límites al Poder Judicial, lo que pierde su sentido en el momento en que es también un Tribunal, el Contencioso Administrativo, el que en último extremo se pronuncia sobre el valor de lo probado en el expediente administrativo. Cfr. NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., págs. 391 y ss. La mayoría de la doctrina, sin embargo, defiende la preferencia de la jurisdicción penal, así por ejemplo, ZORNOZA PEREZ, citando a Sanz Gandasegui, conecta esta idea con el carácter auxiliar y delegado de las potestades sancionadoras de la Administración y su sometimiento al control jurisdiccional. Vid. ZORNOZA PEREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 103. En parecidos términos se pronuncia RAMIREZ GOMEZ, s., *El principio non bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., pág. 55. Estos autores se remiten a Sanz Gandasegui que afirma la citada prioridad en la sujeción de la Administración a la Jurisdicción sin plantearse la cuestión de que, como señala Alejandro Nieto la Administración está sometida a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por lo que el problema que se plantea no es Administración versus Jurisdicción, sino Jurisdicción Contencioso Administrativa versus Jurisdicción Penal, de manera que extraer de la subordinación de la Administración al Derecho la preferencia de la vía penal supone un salto lógico insuficientemente justificado. Vid. SANZ GANDASEGUI, F., *La potestad sancionadora de la Administración: la Constitución Española y el Tribunal Constitucional*, ob. cit., págs. 126-127.

<sup>859</sup>Vid. RUIZ ZAPATERO, G. "Derecho a no ser condenado dos veces después de persecuciones fallidas por delito fiscal", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 8/2009. Del mismo autor, "«Bis in idem» material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal" num. 9/2009. A juicio de este autor las sentencias absolutorias deberían impedir el inicio o continuación de actuaciones sancionadoras en vía administrativa, puesto que el «bis in idem» impide un nuevo «proceso» por los mismos hechos por los que el sujeto pasivo ha sido absuelto en vía penal.

de aplicación del Derecho tributario por la Administración Tributaria sujeta al control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, competente *ratione materiae*, a la espera de que se enjuicien los mismos hechos en aplicación de las normas tributarias pero con criterios propios del Derecho penal, con la finalidad de evitar las dos verdades, problema que, en general, carece de relevancia constitucional.

El que se produzcan pronunciamientos contradictorios en órdenes jurisdiccionales diferentes es tan posible como legítimo y normal, en todos los sentidos de la expresión. Es evidente que si estos pronunciamientos contradictorios afectan a los hechos, en sí mismos considerados, en algún momento se ha producido un error, en cuanto que no se ha respetado la cosa juzgada y ahí están los mecanismos del Derecho para resolverlo, en último extremo, el principio *ne bis in idem* y su aplicación en un recurso de amparo<sup>860</sup>, como en el caso que dio lugar a la sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983.

Estas son, por otra parte, las conclusiones a las que conduce la sentencia de Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 julio 2011, [RJ 2011/6248], ponente MARTÍN TIMÓN<sup>861</sup>.

---

<sup>860</sup> Aunque tras la reforma de 2007 (Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional) el recurso de amparo sólo se admitirá si se justifica la "especial trascendencia constitucional del recurso" requisito que el tribunal viene entendiendo como la "novedad o interés" de la cuestión planteada. En definitiva, en muchos casos el amparo será una vía muerta.

<sup>861</sup> En parecidos términos de aceptación de pronunciamientos diferentes, también hay que citar la STS, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de veintidós de Marzo de 2010 Roj STS 1773/2010, ponente HUELIN MARTINEZ DE VELASCO que destaca que "esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una

En el caso en cuestión, la Inspección había detectado que el contribuyente había obtenido ingresos superiores a los declarados y remitido las actuaciones a la Fiscalía, que formuló querrela criminal, pero el Juzgado de Instrucción decretó el sobreseimiento provisional de las diligencias penales, pues en las mismas no se había podido deducir la existencia de fraude tributario superior a 15.000.000 pts. Tras el auto de sobreseimiento la Inspección regularizó la situación tributaria a lo que el recurrente objetó que el sobreseimiento provisional decretado por el Juez de Instrucción vincula a la Administración hasta el punto de no poder efectuar actuación alguna de comprobación.

La citada sentencia comienza (FJ Primero) recordando el criterio mantenido por la sentencia de la misma Sala de 30 de junio de 2008 sobre el alcance de la vinculación para la Administración Tributaria de los hechos declarados probados por la Jurisdicción Penal, que había declarado:

"Una interpretación adecuada de los citados preceptos nos ha

---

clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprobable con sanciones de otra naturaleza (administrativa)".

Por lo que se refiere a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento admite una duplicidad de procedimientos, en ambos se decanten unos hechos distintos, se plantea el Tribunal la cuestión de si, una vez que el Juzgado de Instrucción sobreseyó las actuaciones, las consideraciones de orden fáctico contenidas en el auto de sobreseimiento vinculaban la decisión a adoptar en los procedimientos de revisión administrativa (la económico-administrativa, primero, y la contencioso-administrativa, después), enderezados a comprobar la conformidad a derecho de la liquidación tributaria y de las sanciones impuestas en la misma y concluye: "Si bien se mira, no se trata aquí de fijar hechos, sino de su calificación jurídica, ya que a la luz de la documentación examinada el juez de instrucción estima que el Sr. Carlos María tributaba conforme al criterio de caja, análisis valorativo de unas mismas circunstancias fácticas que no vincula el posterior a realizar por la Administración, pues el principio ne bis in idem no impide que el órgano administrativo haga una calificación jurídica diferente (tributación por el criterio de caja) de los mismos hechos (el cobro de las escrituras en anualidad distinta de la de su autorización)" (FJ Cuarto).

de llevar a colegir que los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria vinculan a la Administración no solo en el ejercicio de su potestad sancionadora, pues a ella se refiere expresamente el precepto transcrito de la Ley General Tributaria al aludir al procedimiento sancionador, sino también en el procedimiento de liquidación, pues conforme al artículo 66.2 anteriormente referido "la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados" dictando para ello "las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente...".

Pero la conclusión, señala la STS de 7 julio 2011,

"no puede ser la misma respecto de los hechos declarados no probados que se contengan en una resolución judicial absolutoria, pues respecto de éstos, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, no queda vinculada la Administración, toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisibles en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos procedimientos es completamente distinto".

Este criterio, considera el Tribunal, es trasladable a los casos de sobreseimiento provisional, pues

"es obvio que la Administración Tributaria no puede quedar vinculada a la decisión referida en cuanto que la misma se limita a decretar el sobreseimiento por falta de prueba válida a efectos penales".

La vinculación a los hechos declarados probados no se extiende sólo al ámbito de una posible sanción ulterior, sino también a la liquidación, no porque así lo diga un reglamento (argumento de la sentencia), sino porque no se trata del principio *ne bis in idem*, sino de la cosa juzgada, como se puede observar nítidamente en los siguientes párrafos de la misma sentencia, que citan la STC 158/1985, de 26 de noviembre:

"Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que sólo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración.[...]

No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio".

La conclusión de lo anterior es que la cuestión de la vinculación con los hechos declarados probados no encierra el dramatismo con que parece abordarse en el ámbito tributario, pues, tanto el principio *ne bis in idem*, con el que a menudo se la suele conectar, como el respeto de la cosa juzgada con el que más propiamente la conecta Alejandro Nieto, lo que impiden es la existencia de pronunciamientos contradictorios sobre los mismos hechos naturales.

La cuestión plantea perfiles que la dotan de especial interés en relación con la posibilidad<sup>862</sup> de un

---

<sup>862</sup> Ya acaecida, vid. FALCÓN Y TELLA, R., "La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas firmes: Crítica de la STS 20 enero 2006" en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 239 y ss.

enjuiciamiento por delito fiscal en un supuesto en que la Administración ha manifestado su conformidad con la situación tributaria del contribuyente. En este supuesto el contribuyente no va a recurrir, por lo que no nos vamos a encontrar estrictamente con un problema de cosa juzgada, pero nos encontramos con un acto administrativo firme, con todo su significado desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica.

FALCÓN Y TELLA considera que el que un hecho "declarado conforme a Derecho" por la Administración pueda ser objeto de sanción penal constituye un exceso de jurisdicción pues, a través del proceso penal, se procedería a la revisión de actos administrativos firmes. A su juicio, "ciertamente, la prejudicialidad penal permite a los órganos de este orden pronunciarse por sí mismos sobre la interpretación de las normas tributarias cuando se trata de un delito fiscal, sin esperar el pronunciamiento administrativo y la revisión del mismo en vía contencioso-administrativa. Pero dudosamente permiten al juez penal, cuando actúa a posteriori, desconocer los actos firmes dictados por el orden en principio competente en el ámbito tributario, al igual que no podría desconocer una sentencia firme en vía contencioso-administrativa"<sup>863</sup>.

Por su parte, COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA considera que esta cuestión no es identificable con un supuesto del *ne bis in idem*, pues no ha recaído sanción, pero que la aceptación de esta posibilidad supondría una lesión del principio de seguridad jurídica y una revisión al margen de

---

<sup>863</sup> Ibidem, pág. 243.

los mecanismos de la LGT, a pesar de lo cual concluye que no puede obviarse "un punto de partida inexcusable: la decisión acerca de la existencia de delito sólo compete a la jurisdicción penal", por lo que no puede aceptarse el carácter vinculante de la decisión administrativa para ésta<sup>864</sup>.

Desde luego, parece que la aceptación de la posibilidad de que en un asunto, que a juicio de la Administración no es objetable, se produzca una condena penal, debería introducir cierto relativismo sobre el dramatismo con que, en torno a la cuestión procedimental del delito fiscal, se plantea la posible contradicción de decisiones estrictamente tributarias con previas sentencias penales.

#### **4.- La legitimidad constitucional de una "doble verdad" y sus límites**

El Tribunal Constitucional ha admitido a menudo la posibilidad de pronunciamientos contradictorios, incluso en el ámbito administrativo sancionador en relación con el penal, en base a la consideración de que los mismos hechos, objeto de perspectivas diferentes, no son, propiamente, los mismos hechos. Así, hay que destacar<sup>865</sup> la STC 278/2000, de 27 de noviembre, que advierte que su doctrina

"ha sido muy restrictiva al analizar la relevancia constitucional de la contradicción. Hemos mantenido [...] que normalmente carece de relevancia constitucional la posibilidad de que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de

---

<sup>864</sup> Vid. COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA, M., "Conformidad de la Administración tributaria y sanción penal", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., págs. 59 y ss.

<sup>865</sup> Además de las señaladas por Alejandro Nieto, antes referidas.



distintos órdenes, cuando la contradicción es consecuencia de los distintos criterios informadores del reparto de competencias que ha llevado a cabo el legislador. [...]olamente hemos reconocido relevancia constitucional a la contradicción cuando no es consecuencia inevitable del ejercicio de la independencia de los órganos jurisdiccionales, en el marco legal vigente de distribución de la jurisdicción única entre los distintos órdenes, como ocurre, en especial, cuando la contradicción deriva de la diversa apreciación de unos mismos hechos desde distintas perspectivas jurídicas o cuando en virtud de la ordenación legal deba atribuirse prevalencia a un orden respecto de otro (de modo que lo resuelto en la Sentencia del primero deba ser vinculante para el segundo). Al punto que, a pesar de los inconvenientes que puede tener que dos órganos judiciales distintos puedan llegar a interpretaciones jurídicas diferentes, el necesario respeto a la independencia judicial resta relevancia constitucional a las posibles contradicciones que puedan producirse al abordar un asunto desde ópticas distintas. Por ello, en los asuntos que hemos denominado complejos (es decir, en aquéllos en los que se entrecruzan instituciones integradas en sectores del Ordenamiento cuyo conocimiento ha sido legalmente atribuido a órdenes jurisdiccionales diversos) es legítimo el instituto de la prejudicialidad no devolutiva, cuando el asunto resulte instrumental para resolver la pretensión concretamente ejercitada y a los solos efectos de ese proceso, porque no existe norma legal alguna que establezca la necesidad de deferir a un orden jurisdiccional concreto el conocimiento de una cuestión prejudicial y corresponde a cada uno de ellos decidir si se cumplen o no los requerimientos precisos para poder resolver la cuestión, sin necesidad de suspender el curso de las actuaciones, siempre y cuando la cuestión no esté resuelta en el orden jurisdiccional genuinamente competente”.

Esta sentencia afirma que no existe objeción constitucional alguna a que el órgano jurisdiccional penal resuelva cuestiones prejudiciales extrapenales, lo que es muy distinto a considerar que imperativamente ha de resolverlas, sin poder deferirlas al órgano del orden jurisdiccional competente. Es decir, como ya tuvimos ocasión de ver, la prejudicialidad no devolutiva no prohíbe la posibilidad de la devolutiva. Y, como ya vimos, el instituto de la prejudicialidad no devolutiva abre la puerta a los posibles pronunciamientos contradictorios que con naturalidad asume el Tribunal Constitucional.

La STC 170/2002, de 30 de septiembre, no se aparta de la doctrina expuesta al recordar que, respecto de la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, en relación con el instituto de la prejudicialidad, ha sostenido

“que no existiendo norma legal alguna que establezca la necesidad de deferir a un concreto orden jurisdiccional el conocimiento de una cuestión prejudicial, corresponde a cada uno de ellos, en el ejercicio independiente de la potestad que les confiere el art. 117.3 CE, decidir si se han cumplido o no los presupuestos de las pretensiones que ante ellos se ejercitan y que, como regla general, carece de relevancia constitucional que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de distintos órdenes, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado, bajo ópticas distintas, unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial, pues, en estos casos, los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre los diversos órdenes jurisdiccionales”.

Digna de especial interés en este orden de consideraciones es la STC 30/1996, de 26 de febrero, ponente GIMENO SENDRA<sup>866</sup>, que contiene consideraciones relevantes para el análisis de la cuestión prejudicial y del problema de las dos verdades, porque no hay que olvidar, como se desprende claramente de la sentencia, que la prejudicialidad absolutamente devolutiva no es sino una técnica de evitar pronunciamientos contradictorios, mientras que la prejudicialidad no devolutiva no tendría por qué evitar un doble y no coincidente pronunciamiento.

En su Fundamento Jurídico 5 la citada sentencia aborda la cuestión de la trascendencia constitucional de la eventual existencia de sentencias contradictorias,

---

<sup>866</sup> Catedrático de Derecho Procesal. Sin duda parte del problema obedece al desconocimiento de este Derecho en el ámbito tributario.

recordando que el Tribunal ya ha declarado que el necesario respeto al principio de independencia judicial priva, como regla general, de relevancia constitucional a las posibles contradicciones entre resoluciones dictadas por tribunales integrados en órdenes jurisdiccionales distintos, sin que, por tanto, sea su misión establecer unificación alguna al respecto y concluye:

“Por ello, sin dejar de reconocer los inconvenientes que pueden derivarse de «la posibilidad de que se produzcan sobre los mismos intereses Sentencias contradictorias, en cierta medida, a causa de una determinada interpretación judicial de un sistema legal que establece la concurrencia de dos órdenes jurisdiccionales distintos» (SSTC 70/1989, 116/1989, 171/1994), hemos sostenido la legitimidad desde la perspectiva constitucional del instituto de la prejudicialidad no devolutiva (SSTC 24/1984, 62/1984, 171/1994), «como vía para permitir el conocimiento en su integridad de asuntos complejos (en los que se entrecruzan instituciones integradas en sectores del ordenamiento cuyo conocimiento ha sido legalmente atribuido a órdenes jurisdiccionales diversos) por un solo orden jurisdiccional, cuando el conocimiento de estas cuestiones resulta instrumental para resolver sobre la pretensión concretamente ejercitada, y a los solos efectos del propio proceso» (STC 171/1994).

Así pues, no existiendo norma legal alguna que establezca la necesidad de deferir a un concreto orden jurisdiccional el conocimiento de una cuestión prejudicial, «corresponde a cada uno de ellos, en el ejercicio independiente de la potestad que les confiere el art. 117.3 C.E., decidir si se han cumplido o no los presupuestos de las pretensiones que ante ellos se ejercitan» (SSTC 70/1989, 116/1989, 171/1994). Como regla general, carece, pues, de relevancia constitucional que puedan alcanzarse resultados contradictorios entre decisiones provenientes de órganos judiciales integrados en distintos órdenes jurisdiccionales, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado bajo ópticas distintas unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial, pues, en estos casos, «los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador» entre los diversos órdenes jurisdiccionales (SSTC 158/1985, 70/1989, 116/1989)”.

La simple lectura de las líneas anteriores permite concluir que en esta sentencia, apenas conocida en el ámbito

tributario frente a la 77/1983, se encuentra, sin embargo, la solución al problema de posibles pronunciamientos contradictorios, simplemente por la vía de aceptarlos sin dramatismos. Ahora bien, recordando la citada sentencia 77/1983, señala el Tribunal que, cuando la contradicción no deriva de haberse abordado unos mismos hechos desde perspectivas jurídicas diversas, sino que reside precisamente en que «unos mismos hechos ocurrieron o no ocurrieron, o que una misma persona fue su autor y no lo fue, la misma vulneraría, el principio de seguridad jurídica así como el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el art. 24.1 de la CE, de manera que "resulta también constitucionalmente legítimo que el ordenamiento jurídico establezca, en algunos supuestos, a través de la prejudicialidad devolutiva, la primacía o la competencia específica de una jurisdicción sobre otra, para evitar que aquel efecto, indeseado desde la perspectiva constitucional, llegue a producirse (STC 158/1985)".

En este caso, cuando el Ordenamiento Jurídico impone la necesidad de deferir al conocimiento de otro orden jurisdiccional una cuestión prejudicial, considera el Tribunal que el apartamiento arbitrario de esta previsión legal del que resulte una contradicción entre dos resoluciones judiciales, de forma que unos mismos hechos existan y dejen de existir respectivamente en cada una de ellas, incurre en vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

A partir de los anteriores razonamientos concluye el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 6, que en

el caso en cuestión existía "una cuestión prejudicial que, por ser determinante de la culpabilidad o inocencia del acusado, merece ser calificada como devolutiva y, por tanto, enmarcada en el art. 4 de la LECrim".

Esta sentencia no requiere mayores comentarios, pues habla por sí sola. No se la suele citar en el contexto del delito fiscal y, sin embargo, resuelve el problema que tanto preocupa, aceptando sin dramatismo la posibilidad, y la legitimidad, de que se produzcan pronunciamientos diferentes en campos normativos diferentes, al mismo tiempo que, evidentemente, afirma que los hechos son o no son. Por otra parte, ubica en sus estrictos términos los problemas de prejudicialidad dejando definitivamente clara la vigencia del sistema de la LECrim.

En consecuencia, del temido problema de las dos verdades queda sólo lo obvio, que es estrictamente lo que acabamos de ver, que unos hechos no pueden ser y no ser. Unos hechos naturales o que se han de valorar en los mismos términos. Pero no queda nada que pueda suponer la sujeción de la liquidación administrativa a la sentencia penal, salvo en aspectos tan limitados y tan simples como podría ser el hecho de haber presentado o no la declaración, que es un hecho evidente en nuestros modernos e informatizados sistemas de gestión tributaria, porque casi cualquier otro hecho ya supone los criterios de apreciación propios del Derecho Penal que no son aplicables al Derecho Tributario.

## **5.- Los límites que la prohibición de dos verdades impone a la actuación de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal**

De las líneas anteriores se debe concluir que nada tiene que ver el principio *ne bis in idem* con la paralización del procedimiento tributario ante los indicios de delito fiscal, que el problema de la prohibición de las dos verdades raramente alcanza rango constitucional, que en el ámbito tributario con respecto al penal parece especialmente difícil que el citado problema pueda tener relevancia de este tipo y que, en todo caso, lo único que subyace al problema es algo tan conocido y tan poco especial en el delito fiscal como el respeto a la cosa juzgada.

Cabe por tanto, plantearse, si el principio *ne bis in idem* impone alguna limitación a la actuación de la Administración Tributaria ante los indicios de delito fiscal. Paradigmática en relación con esta cuestión es la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, en recurso núm. 8100/1994, de 26 abril 1996 [RJ 1996/4973] que es a menudo citada como exponente de la exigencia de paralización del procedimiento administrativo en los casos de delito fiscal en base al principio *ne bis in idem*. Nada hay, sin embargo, más lejos de la realidad, de manera que la razón de esta interpretación es la lectura de la sentencia en base a párrafos descontextualizados.

Ello impone un análisis detallado de la misma, que es larga y compleja, pues aborda con bastante amplitud los temas que nuclea la cuestión que analizamos.

La liquidación impugnada tenía por base un Acta de la Inspección en la que se estimó que una entidad simuló el pago de facturas para encubrir pagos irregulares a miembros de su Consejo de Administración. Tras la liquidación por las retenciones debidas, que incluyó la correspondiente sanción, se pasó el tanto de culpa al Ministerio Fiscal por el posible delito contable del art. 350 bis del Código Penal y se presentó querrela por la sociedad contra sus administradores por, entre otros, el delito de defraudación tributaria del art. 349 y de apropiación indebida del art. 535 del Código Penal entonces vigente.

En tesis de la recurrente, sintéticamente expresada, el principio *ne bis in ídem*, integrado en el art. 25 CE exigía la paralización del expediente administrativo desde que en él surgió la apariencia de delito, por la subordinación del expediente administrativo sancionador al procedimiento penal, pendiendo de la decisión que en éste se pronunciara no ya sólo la existencia misma de la infracción tributaria sino la del hecho imponible, pues la realidad o no de la simulación de las facturas debía ser enjuiciada por la autoridad judicial, de modo que, si se acreditase en el proceso la realidad de las negociaciones reflejadas en las cuestionadas facturas, quedaría sin base la imputación de su carácter simulado, presupuesto a su vez de la de haber realizado pagos irregulares a miembros del Consejo de Administración sin efectuar las preceptivas retenciones.

Por el contrario, si se acreditase que los referidos miembros, en perjuicio de la sociedad, se habían apropiado de las cantidades ocultas por las facturas simuladas, se

podría haber producido un delito de apropiación indebida, y no unos pagos hechos por la sociedad, en cuyo caso tampoco existiría la obligación de retención, existiendo una clara relación de prejudicialidad penal para la dilucidación de los hechos, que vedaba la actuación de la Administración hasta que no se hubiera dictado resolución en el correspondiente proceso penal.

De la mera descripción de los hechos se ha de destacar, en primer lugar, que el supuesto en cuestión no era el de un delito fiscal (de defraudación tributaria) sino el de un delito contable. Por otro lado, en esta sentencia hay un dato muy concreto, que normalmente se olvida, y es que el supuesto enjuiciado constituye, precisamente, una posible infracción penal, al margen de cualquier posible valoración tributaria, es decir, con relevancia penal autónoma.

Aquí pues sí que puede jugar la prohibición de las dos verdades, pues las facturas o son falsas o no lo son, y aquí sí que no hay nada que el Derecho tributario tenga que decir en especial. Por el contrario, de no existir el delito base, no existiría tampoco hecho imponible. En conclusión, en este caso sí que hay una auténtica prejudicialidad penal de carácter necesario, devolutiva, por lo que no se pueden extrapolar los argumentos de la sentencia al delito fiscal, en que no se da esta prejudicialidad penal necesaria.

La sentencia expone con rotundidad el problema que se plantea, señalando que resulta claro que lo cuestionado es la no aplicación por la sentencia recurrida "del principio «non bis in idem» en cuanto posible causa obstativa de la continuación del procedimiento liquidatorio, que concluyó



con la liquidación antes referida, de la que forma parte una sanción" (FJ Tercero).

El Supremo realiza un magnífico resumen de la cuestión, según el cual el planteamiento del recurrente obliga a afrontar dos cuestiones distintas:

"a) si el principio «non bis in idem», además de la veda de la doble sanción, provoca también la eficacia obstativa que reclama la parte, en el sentido de que el posible significado delictivo de los hechos objeto de un procedimiento administrativo sancionador debe determinar la necesaria paralización de ese procedimiento hasta que por la autoridad judicial se inicie, en su caso, y se resuelva lo procedente sobre el delito; b) si la posible eficacia obstativa del principio respecto del procedimiento sancionador puede provocar, como efecto ligado a él en los procedimientos tributarios liquidatorios, la necesaria paralización del procedimiento todo, incluso en relación con los elementos de deuda tributaria, que no son propiamente sancionadores".

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones, señala el Supremo que la respuesta puede encontrarse en la STC 77/1983, de la que extrae "la primacía sustancial, y no sólo cronológico-procedimental, del procedimiento penal"<sup>867</sup>, en el campo del *ius puniendi* y, en consecuencia, en relación con los hechos que constituyan delito. Sobre los efectos de esta primacía en orden a la paralización de procedimientos, el Tribunal señala que "no cabe que la autoridad administrativa continúe tramitando el procedimiento sancionador, sino que le es exigible que comunique el hecho de posible significación penal a la autoridad judicial,

---

<sup>867</sup> FJ Cuarto. En el FJ Quinto concluye el Tribunal: "Una mera consideración cronológica sobre las relaciones entre el procedimiento administrativo sancionador y el procedimiento penal, con la consecuente libertad del primero en tanto no se haya incoado el segundo, haría depender la eficacia del principio «non bis in idem» de un elemento casi anecdótico, y no de la relación sustancial de los valores en contraste, que exige la primacía del enjuiciamiento penal".

provocando así la iniciación del proceso penal [...] y que paralice la tramitación del administrativo, en espera de que los hechos sean enjuiciados por la autoridad judicial, quedando la posibilidad de su propia actuación ulterior a las resultas de ese enjuiciamiento”, pues lo contrario supondría permitir a la Administración la manipulación de los efectos del principio *ne bis in ídem*, demorando el paso del tanto de culpa a la autoridad judicial competente, y acelerando el procedimiento administrativo hasta su conclusión, para eliminar los efectos obstativos del proceso penal, aún no iniciado, y ejercer su propia potestad sancionadora (FJ Quinto).

El anterior argumento es paradigmático en cuanto al significado del principio *ne bis in ídem* en su vertiente de preferencia sustancial de la vía penal que, por tanto, no debe atender en absoluto al factor cronológico, y que obliga a paralizar el procedimiento administrativo sancionador cuando el hecho en cuestión presenta la apariencia de delito, y de este carácter previamente delictivo depende el ulterior enjuiciamiento.

Por lo que se refiere al funcionamiento de este principio y de la prejudicialidad penal en el marco de los delitos contra la Hacienda Pública, el Abogado del Estado había manifestado que, aunque en el delito fiscal del art. 349 del Código Penal procede la paralización del procedimiento administrativo, esto no es así en el delito del art. 350 bis del mismo por no darse la identidad fáctica precisa entre la infracción y el delito, que exigiría la paralización del procedimiento administrativo sancionador.

En el caso en cuestión la conducta analizada también era susceptible de constituir el delito del art. 349 del CP, por lo que la sentencia declara que el que los hechos objeto de un expediente administrativo sancionador puedan ser constitutivos de un delito o falta determina la necesaria paralización del procedimiento administrativo, de manera que el que la Administración "eludiese la calificación de los hechos en el marco del art. 349 y la limitase al art. 350 bis CP, primando así la finalidad estrictamente recaudatoria, no puede operar como clave, a la hora de establecer la auténtica identidad de los hechos, a los efectos de la aplicación del principio «non bis in idem» en la vertiente procedimental de su significación obstativa del procedimiento sancionador de la Administración" (FJ Sexto).

Por otra parte, considera el Tribunal que "esa identificación selectiva estaría en contra de lo dispuesto en el art. 77.6 de la LGT (en la versión vigente en el momento de los hechos), que no deja margen para diferenciar entre los delitos contra la Hacienda Pública".

Lo que aquí, tan sintética como contundentemente está diciendo el Tribunal es que el tratamiento de la prejudicialidad penal ha de ser, en principio, el mismo para todos los delitos contra la Hacienda Pública. Lo que no dice, pero es el sustrato de su argumento, como se ve en el desarrollo ulterior, es que ello es así porque ese es el juego del principio *ne bis in idem* que, por tanto, afecta a todos los delitos, y no sólo al delito de defraudación tributaria, lo diga o no la LGT.

Ahora bien, como señala el Tribunal, la característica

fundamental de la cuestión prejudicial es que la misma trata del posible enjuiciamiento de un hecho desde dos ópticas jurídicas diferentes, por lo que puede ser ajena al principio *ne bis in ídem* y no de la existencia o no de un hecho, que es el problema objeto del recurso<sup>868</sup>, y que implica una relación más intensa que la prejudicialidad típica (se refiere el Tribunal a la no devolutiva). Por ello, es sólo en este preciso caso, y no en los casos normales de prejudicialidad, que se plantea la prohibición de las dos verdades, es decir, en los estrictos términos de la existencia o inexistencia de un hecho sobre cuya verdad o falsedad se ha de pronunciar la Jurisdicción Penal.

Así, señala el Tribunal: "En este caso la relación entre delito fiscal contable y el de apropiación indebida, por una parte, y la infracción tributaria del art. 79, a) de la LGT, y el hecho imponible mismo, por otra, tiene un significado que afecta a la propia existencia de dicha infracción y hecho imponible, y esa relación excede de lo que pueda ser el sentido usual de una relación prejudicial, en la que normalmente no está en cuestión la existencia de un cierto hecho, sino su enjuiciamiento desde ordenamientos distintos", por lo que concluye que "el procedimiento sancionador debió paralizarse a la espera del resultado del proceso penal, cuya incoación debió propiciar la autoridad

---

<sup>868</sup> Señala el Tribunal: "Mientras que en la normal hipótesis de la prejudicialidad, puede admitirse que ésta pueda ser ajena al juego del principio «non bis in ídem», la peculiaridad del caso actual, en el que la existencia de la infracción tributaria depende de la existencia de los delitos referidos, implica una relación mucho más intensa que la de prejudicialidad típica, hasta el punto de poder entender que en la relación de los distintos elementos en juego no nos salimos del ámbito de la propia identidad del hecho, en cuanto que nos movemos en la consideración de su existencia o inexistencia".

administrativa, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente, sin llegar a imponer la multa que impuso. Al no haber procedido así se ha vulnerado el derecho fundamental en el que se inserta el principio «non bis in idem» (art. 25 CE)”.

No cabe duda, en consecuencia, que el único límite que la prohibición de dos verdades impone a la Administración en el caso del delito de defraudación tributaria es el mismo que le impone en cualquier otra actuación, que no es sino el derivado del normal juego de las cuestiones prejudiciales en nuestro país, que es el de abstenerse cuando se produzca una situación de prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción Penal, es decir, abstenerse estrictamente en los casos en los que la decisión administrativa dependa lógicamente y sustancialmente de un previo pronunciamiento de la misma, de una previa declaración de algo como delito, lo que no sucede con la cuota tributaria que sólo surge del hecho imponible.

#### **6.- El paralelismo procedimental ya existe en nuestro Derecho**

El paralelismo procedimental se encuentra previsto en algunos otros supuestos en nuestro ordenamiento. Así, por ejemplo, el artículo 189 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, bajo el título “Prejudicialidad penal” dispone:

“1. La incoación de procedimientos criminales relacionados con el concurso no provocará la suspensión de la tramitación de éste.

2. Admitida a trámite querrela o denuncia criminal sobre hechos que tengan relación o influencia en el concurso, será de competencia del juez de éste adoptar las medidas de

retención de pagos a los acreedores inculpados u otras análogas que permitan continuar la tramitación del procedimiento concursal, siempre que no hagan imposible la ejecución de los pronunciamientos patrimoniales de la eventual condena penal”.

Igualmente, el artículo 86 del Real Decreto Legislativo 2/1995, de 7 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, vigente hasta el 11 de diciembre de 2011, en que entró en vigor, derogándolo, la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social, disponía:

“1. En ningún caso se suspenderá el procedimiento por seguirse causa criminal sobre los hechos debatidos.

2. En el supuesto de que fuese alegada por una de las partes la falsedad de un documento que pueda ser de notoria influencia en el pleito, porque no pueda prescindirse de la resolución de la causa criminal para la debida decisión o condicione directamente el contenido de ésta, continuará el acto de juicio hasta el final, y en el caso de que el Juez o Tribunal considere que el documento pudiera ser decisivo para resolver sobre el fondo del asunto, acordará la suspensión de las actuaciones posteriores y concederá un plazo de ocho días al interesado para que aporte el documento que acredite haber presentado la querrela. La suspensión durará hasta que se dicte sentencia o auto de sobreseimiento en la causa criminal, hecho que deberá ser puesto en conocimiento del Juez o Tribunal por cualquiera de las partes.

3. Si cualquier otra cuestión prejudicial penal diera lugar a sentencia absolutoria por inexistencia del hecho o por no haber participado el sujeto en el mismo, quedará abierta contra la sentencia dictada por el Juez o Sala de lo Social la vía de la revisión regulada en la Ley de Enjuiciamiento Civil”.

Este texto se mantiene en los mismos términos en la vigente Ley 36/2011<sup>869</sup>.

---

<sup>869</sup> La Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social, mantiene el mismo precepto, con la misma numeración, bajo la rúbrica “Prejudicialidad penal y social”, si bien le añade un n° 4 del siguiente tenor: “4. La tramitación de otro procedimiento ante el orden social no dará lugar a la suspensión del proceso salvo en los supuestos previstos en la presente Ley, sin perjuicio de los efectos propios de la litispendencia cuando se aprecie la concurrencia de dicha situación procesal. No obstante, a solicitud de ambas partes, podrá suspenderse el procedimiento hasta que recaiga resolución firme en otro procedimiento distinto, cuando en éste deba resolverse la que constituya objeto principal del primer proceso”.

Precisamente sobre el precedente de este precepto, el artículo 77 de la Ley de Procedimiento Laboral, que establecía un paralelismo procedimental, existe un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, en sentencia 24/1984, de 23 de febrero, ponente TOMÁS Y VALIENTE, de especial interés, en cuanto deniega un amparo solicitado en base al resultado contradictorio entre varias resoluciones judiciales que se había producido por el citado paralelismo procedimental. La citada sentencia señala:

“El universo del Derecho no está poblado precisamente por evidencias [...] Que sobre un mismo material probatorio se produzcan dos simultáneas y dispares apreciaciones conducentes a otras tantas resoluciones judiciales no es, sin más, un «evento anómalo» (por emplear la expresión del Fiscal en este proceso) ni mucho menos contrario a la Constitución, pero es lo cierto que el ordenamiento, en aras sobre todo de la seguridad jurídica, regula y delimita los resultados de una diversidad de pronunciamientos acerca de unos mismos hechos: los efectos de la cosa juzgada, la firmeza de las resoluciones y las cuestiones prejudiciales son, entre otras, instituciones orientadas a tal fin[...].

En contra de lo establecido, entre otros preceptos, por los arts. 362, 514 y 1.804 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 114 y 116 de la de Enjuiciamiento Criminal, reguladores de lo que la doctrina denomina prejudicialidad penal en el proceso civil, que obligan a que el órgano judicial civil suspenda el proceso ante él incoado cuando su resolución dependa de la de un Tribunal de lo penal sobre los mismos hechos, el párrafo primero del art. 77 de la L. P. L. dispone de modo tajante e inequívoco que «en ningún caso se suspenderá el procedimiento (el laboral, se entiende) por seguirse causa criminal sobre los hechos debatidos» [...]no cabe duda de que el legislador ha querido que los procesos laborales y los penales discurren con independencia entre sí. Y así lo han comprendido y cumplido todos los actores del complejo caso que nos ocupa, [...] Conviene, sin embargo, tener en cuenta que de esa independencia entre ambos órdenes jurisdiccionales no se infiere necesariamente que nunca el contenido de una resolución penal pueda vincular de algún modo a una resolución laboral. [...] Las dificultades que puedan derivarse, como en el presente caso, del funcionamiento paralelo e independiente de procesos de uno y otro orden sobre unos mismos hechos, pueden resolverse sin cuestionar, como propone el Fiscal General del Estado, la constitucionalidad del art. 77.1 de la L. P. L” (FJ 1).

En el caso en cuestión, el Ministerio Fiscal había pedido el otorgamiento del amparo en base al principio *ne*

---

*bis in idem*, cuya virtualidad niega el Tribunal, al no estar en cuestión dos pronunciamientos punitivos. En relación con el problema de las dos verdades, el Tribunal, citando su conocida sentencia 77/1983, señala:

“Ante situaciones hipotéticamente de esta índole el Tribunal Constitucional no siempre tendrá competencia para intervenir sin más; por el contrario, habrá que comprobar, y así lo haremos en este caso, en primer término, si en verdad se produce entre las resoluciones enfrentadas una estricta identidad en los hechos y en segundo lugar si hay en juego algún derecho fundamental afectado por la contradicción fáctica, [...]. Ni jurídica ni lógicamente es lo mismo decir que está probado que alguien no ha sido autor de un hecho, que afirmar que no está probado que alguien es autor de ese mismo hecho. La Sentencia penal que analizamos se sitúa en esta segunda afirmación y por ello llega a la absolución, concepto jurídico, basándose en que no habiéndose probado como hecho cierto la autoría del denunciado, éste ha de ser tenido como inocente. Al no haberse probado la autoría -hecho material- permanece viva la inocencia -concepto jurídico-. [...]

En síntesis: lo que para el orden penal es irrelevante y no destruye la presunción de inocencia, para los Jueces laborales constituye base fáctica suficiente para apreciar causa de incumplimiento justificativa del despido. No hay, pues, contradicción en los hechos (autoría de la sustracción), sino enjuiciamiento independiente de una conducta no punible penalmente, pero cuyo sujeto es responsable en el orden laboral.

[...]. En definitiva: no significa ir contra la presunción de inocencia apreciar una culpa relevante en el orden laboral, inferida por el Juez tras una determinada actividad probatoria, aunque luego, desde otra óptica y en otro orden normativo el Juez penal estime no desvirtuada en lo penal la presunción de inocencia de la misma persona” (FJ 3).

Los argumentos anteriores son trasladables al delito fiscal. Por otra parte, una fuente de problemas desde la perspectiva de la doble verdad que tanto preocupa a la doctrina española va a ser el que la persona jurídica, que ahora puede ser castigada por delito fiscal, al igual que sus gestores, pueda impugnar los pronunciamientos de la sentencia que le conciernan, proyectando su impugnación sobre las decisiones del Tribunal en relación con el delito



de la persona física, aunque esta no haya recurrido o haya dado un enfoque distinto a su recurso en relación con esos mismos hechos y sus consecuencias jurídicas<sup>870</sup>.

## **7.- El modelo alemán y el paralelismo procedimental**

El régimen procedimental articulado en torno al delito fiscal en España es francamente cuestionable, de ahí que sea necesario plantearse alternativas. En la búsqueda de las mismas no cabe duda de la utilidad del análisis del

---

<sup>870</sup> En este caso, recuerda la Fiscalía General del Estado, resulta de aplicación lo previsto en el artículo 903 de la LECrim, según el cual, "cuando sea recurrente uno de los procesados, la nueva sentencia aprovechará a los demás en lo que les fuere favorable, siempre que se encuentren en la misma situación que el recurrente y les sean aplicables los motivos alegados por los que se declare la casación de la sentencia. Nunca les perjudicará en lo que les fuere adverso", en términos similares a los establecidos en el artículo 222.4 de la LEC, según el cual, en relación con unos mismos hechos, los pronunciamientos de una sentencia firme dictada en el proceso en el que solo fue parte la persona jurídica no pueden tener fuerza vinculante en el proceso posterior en que solo sea parte la persona física y viceversa. Cfr. CIRCULAR 1/2011, de 1 de junio, de la FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, cit. pág. 107. El artículo 222, LEC bajo la rúbrica, "Cosa juzgada material", dispone: "1. La cosa juzgada de las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluirá, conforme a la ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo.

2. La cosa juzgada alcanza a las pretensiones de la demanda y de la reconvencción, así como a los puntos a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 408 de esta Ley.

Se considerarán hechos nuevos y distintos, en relación con el fundamento de las referidas pretensiones, los posteriores a la completa preclusión de los actos de alegación en el proceso en que aquéllas se formularen.

3. La cosa juzgada afectará a las partes del proceso en que se dicte y a sus herederos y causahabientes, así como a los sujetos, no litigantes, titulares de los derechos que fundamenten la legitimación de las partes conforme a lo previsto en el artículo 11 de esta Ley.

En las sentencias sobre estado civil, matrimonio, filiación, paternidad, maternidad e incapacitación y reintegración de la capacidad la cosa juzgada tendrá efectos frente a todos a partir de su inscripción o anotación en el Registro Civil.

Las sentencias que se dicten sobre impugnación de acuerdos societarios afectarán a todos los socios, aunque no hubieren litigado.

4. Lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en éste aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal.

Derecho comparado<sup>871</sup> y, en concreto del sistema que ha sido objeto de mayor atención en España, pero que, en general no se ha analizado desde la perspectiva de la articulación de las relaciones entre Administración Tributaria y Jurisdicción Penal<sup>872</sup>.

El entendimiento del sistema alemán del delito fiscal, en los aspectos que aquí interesan, requiere encuadrarlo, con el adecuado nivel de detalle, en la organización que lo aplica, y en los concretos procedimientos que sigue.

Los ilícitos tributarios en Alemania están regulados en la Ordenanza Tributaria<sup>873</sup>, que regula no solo las infracciones administrativas, sino también las penales, es decir, los delitos fiscales<sup>874</sup>.

---

<sup>871</sup> Sobre los diversos sistemas en Derecho comparado Vid. *Primer Informe del Observatorio de Delito Fiscal*, ob. cit., pág. 66 y ss.

<sup>872</sup> El sistema de ilícitos tributarios en Alemania es suficientemente conocido en España pues son numerosos los autores que se han ocupado del mismo pero, a pesar de algunas referencias organizativas o procedimentales, lo cierto es que los mencionados autores se centran en la descripción de los diversos elementos que configuran los diversos tipos de ilícitos. De hecho, muchas de las discusiones baldías que se han producido en torno a la defraudación tributaria española se deben a la reproducción mimética de esquemas propios del Derecho alemán, no traspasables al español, basado en esquemas de gestión muy diferentes a los alemanes. Vid., PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., págs. 16 y ss; ESPEJO POYATO, I., "Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán" ob. cit.; SANZ DIAZ-PALACIOS, J. A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., págs. 43 y ss. En este autor sí se encuentran frecuentes referencias procedimentales ligadas con el derecho que da título a su obra. Vid. también, CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", *Crónica Tributaria* 123/207, págs. 69 y ss. Vid. también, el extenso análisis del Derecho comparado sin aspectos procedimentales de ÓSCAR DÍAZ, V. "La comparación de los riesgos penales relevantes en la represión del delito tributario", en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II, págs. 1543 y ss.

No nos detendremos en el análisis de los aspectos teóricos sustantivos del delito de defraudación tributaria en Alemania, sobradamente conocidos, limitándonos al de los organizativos y procedimentales, de especial interés en nuestra cuestión, y no excesivamente conocidos.

<sup>873</sup> Vid. *Ordenanza Tributaria*, traducción y notas de PALAO TABOADA, C., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980. Sobre legislación, incluida las disposiciones administrativas aplicables. Vid. también, BMF, *Amtliches AO-Handbuch*, publicación anual.

<sup>874</sup> Vid. TIPKE, K./LANG, J. *Steuerrecht*, ob. cit., págs. 915 y ss. Se

La defraudación tributaria (parágrafo 370 de la Ordenanza Tributaria) es el tipo de delito fiscal por excelencia<sup>875</sup> (si bien existen algunas otras figuras de menor importancia como los delitos de contrabando, contrabando profesional, con violencia y en cuadrilla y de receptación tributaria, parágrafos 372, 373 y 374 de la Ordenanza Tributaria) y consiste en la falta de presentación de declaraciones tributarias o la declaración falsa o incompleta que da lugar a la reducción de impuestos o a la obtención de ventajas fiscales ilícitas.

La conducta en el citado delito puede ser tanto una acción consistente en declarar datos falsos o inexactos o la omisión de la declaración o de datos en la misma. Acción u omisión que han de ser dolosas, no bastando la negligencia para que se produzca el delito fiscal, pero siendo suficiente el dolo eventual<sup>876</sup>. La infracción

---

sigue aquí la exposición del citado manual, además de la contenida en KOHLMANN, G., *Steuerstrafrecht Kommentar*, Otto Schmidt Verlag, Köln, última actualización disponible a 26 de julio de 2007.

<sup>875</sup> Vid. KRUSE, H./ RIEGEL, R., "ÚLTIMOS DESARROLLOS EN MEDIDAS CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL EN ALEMANIA", en VV.AA. (coord. Collado Yurrita, M.A. Sanz Díaz-Palacios, J.A. y Moreno González, S.) *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, 2008. También vid. KOHLMANN, G., Sonderdruck aus *Steuerstraf-und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschliesslich Verfahrensrecht*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1977, y FRANZEN-GAST-SAMSON, *Steuerstrafrecht*, C.H. Beck Verlag, München, 1985. Vid., también, HELLMANN, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*, comentario al parágrafo 370, actualización a marzo de 2003.

<sup>876</sup> Se declara expresamente punible la tentativa, que se produciría en el supuesto de declaración incorrecta o falta de declaración, cuando la Administración en el proceso de liquidación consigue liquidar correctamente por disponer de los datos necesarios. En relación con la preocupación sobre la consumación y las formas imperfectas de ejecución que a menudo se analizan por la doctrina española, con marcado mimetismo con respecto a la alemana, se ha de destacar que el sistema general en Alemania, y, desde luego, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como en el Impuesto sobre Sociedades, es el de liquidación por la Administración, lo que dota de especial relevancia a las formas imperfectas de ejecución, relevancia de la que carecen en España dado nuestro sistema generalizado de autoliquidación. Igualmente es el sistema de liquidación por la

tributaria estándar es no declarar correctamente de un modo no doloso sino culposo.

La tipificación, tanto de los delitos como de las infracciones, está conectada con la fase de liquidación y, por tanto, con la incorrecta declaración por parte del contribuyente. Los problemas derivados de "anomalías" en la fase de recaudación viven, al igual que en España, al margen del Derecho sancionador y penal tributario rigiéndose, en su caso, por el Derecho penal general, o, incluso por el Derecho civil.

El delito fiscal en Alemania, a diferencia de lo que en general se considera de la defraudación tributaria española, no es un delito especial y, por tanto, puede ser cometido por personas distintas del propio contribuyente, siendo frecuente el caso de asesores fiscales condenados por delitos fiscales de sus clientes<sup>877</sup>. De hecho, quizá lo más llamativo del funcionamiento de los ilícitos tributarios en Alemania sea la aplicación generalizada y

---

Administración el que permite que se plantee pertinentemente en Alemania la cuestión de si el delito se consuma con la liquidación.

<sup>877</sup> Vid. TIPKE, K., *An der Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung*, Sonderdruck aus *Steuerberater-Jahrbuch* 1972/73, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1973. Vid. también KOHLMANN, E. *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1983. La pena por defraudación tributaria es de hasta 5 años de prisión y en casos especialmente graves puede ser de hasta 10 años. La gravedad la determina la elevada cuantía, el aprovechamiento de un puesto público o de funcionario para la comisión del delito o la colaboración de un funcionario, así como la utilización de documentos falsos.

El plazo de prescripción (tanto para la imposición de la pena como para la determinación de la cuota, que no responsabilidad civil) es de 10 años (en infracciones es de 5 años y el plazo general de prescripción tributaria es de 4 años), que se cuentan, en los impuestos sometidos al régimen de declaración por contribuyente y liquidación por la Administración a partir de la liquidación inexacta o de dos años después del devengo del impuesto (un año para declarar y otro para liquidar) cuando no ha habido liquidación por falta de declaración. En los tributos autoliquidados el plazo se cuenta desde el vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación.

con caracteres de absoluta normalidad<sup>878</sup> de las figuras delictivas, muy especialmente de la defraudación tributaria, frente a la escasísima aplicación del régimen de infracciones administrativas.

La razón fundamental de esta escasa aplicación del régimen sancionador y de la muy abundante aplicación del penal quizá resida en la delimitación entre delito e infracción, que se realiza no en función de la cuantía sino exclusivamente en función del grado de culpabilidad, es decir, exclusivamente en función del dolo, de manera que si no se han declarado datos dolosamente estamos ante una defraudación tributaria, cualquiera que sea su trascendencia económica, mientras que si, por el contrario, la falta de declaración o su incorrección ha sido culposa estaremos ante una infracción administrativa, también cualquiera que sea su cuantía. También porque, al ser la propia Administración la que practica las liquidaciones y determina el importe de las cantidades a ingresar, no se plantean los problemas de inadecuada calificación jurídica por el contribuyente que constituyen el campo abonado de las infracciones tributarias en España.

En la práctica habitual de la aplicación del sistema tributario y del correspondiente régimen sancionador y penal se considera que no es normal la mera negligencia sino que, si hay una explicación razonable, y aquí la Administración Tributaria alemana suele ser bastante razonable, no hay ilícito, aunque se pueda haber pagado

---

<sup>878</sup> Bastantes miles de casos cada año.

menos impuestos de los debidos<sup>879</sup>. Si, por el contrario, no hay explicación razonable, lo normal es que haya al menos dolo eventual, en cuyo caso ya estamos ante el delito.

### **7.1.- La unidad organizativa y procedimental en los ilícitos tributarios y la separación respecto al procedimiento tributario**

La Ordenanza Tributaria regula los ilícitos tributarios tanto en los aspectos sustantivos como en los procedimentales<sup>880</sup>, si bien respecto de los ilícitos penales las disposiciones generales del Código Penal son de aplicación subsidiaria en los aspectos sustantivos, y la Ley de Enjuiciamiento Criminal en cuanto a los aspectos

---

<sup>879</sup> El trabajo fundamental de la Comprobación (inspección) Tributaria se centra en la exigencia de estos menores impuestos pagados y normalmente no impone sanciones, no solo porque organizativamente no tenga esta misión, que no la tiene, sino porque habitualmente no se conectan sanciones con el resultado del trabajo de inspección. Sobre la Comprobación Tributaria en Alemania, vid. TIPKE, K., *Steuerliche Betriebsprüfung in Rechtsstaat*, C.H. Beck, München, 1968. También, STRECK, M., *Die Aussenprüfung*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1986 y STRECK/SPATSCHHECK, *Die Steuerfahndung*, 4ª edición, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2006. Diferencia importante a tener en cuenta entre infracciones y delitos es el principio de oportunidad en las infracciones, que permite a la Administración apreciar la conveniencia o no de la imposición de sanción y el de legalidad en el caso de los delitos, que impone a la Administración la obligación de perseguirlos poniendo en marcha el correspondiente procedimiento para su castigo. Dada la escasez de personal en la Administración Tributaria, que no hay que olvidar liquida el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades, no se aplica prácticamente el régimen de infracciones. En cuanto a la ejecutividad de las sanciones, aunque en Alemania no se regula la suspensión automática de las mismas por la interposición de un recurso, en realidad el sistema es similar al español, pues allí no existe una vía lenta y burocratizada pero no jurisdiccional como son los Tribunales Económico Administrativos, sino el normal recurso administrativo con plazos muy rápidos de resolución, y las sanciones (en realidad también las liquidaciones) solo son ejecutivas tras la resolución del citado recurso, tras el cual está la vía jurisdiccional. En el delito fiscal la ejecutividad es la propia de las sentencias de los jueces penales cuando el asunto sale de la Administración, aunque, como veremos, el asunto casi nunca sale de la Administración por lo que la ejecución es la normal de las sanciones tributarias.

<sup>880</sup> Estos últimos en los párrafos 385 y ss.

procesales (parágrafo 385)<sup>881</sup>. En cuanto a las infracciones administrativas, se aplica subsidiariamente la Ley de Infracciones Administrativas, respecto de la cual, a su vez, son de aplicación subsidiaria los textos mencionados<sup>882</sup>.

Por otra parte, y esto también puede en parte explicar la escasa aplicación del régimen de sanciones administrativas y la generalizada aplicación del delito de defraudación tributaria, en ambos se aplica sustancialmente el mismo procedimiento en cuanto a los órganos que intervienen, los pasos procedimentales, la normativa aplicable y los principios a garantizar, dada la aplicación de los principios penales en el ámbito administrativo sancionador. Aplicación que no pretende ser meramente formal sino estar efectivamente articulada<sup>883</sup>.

Organizativamente, los delitos y las infracciones administrativas son competencia de una misma unidad, a nivel equivalente al de la Comprobación o al de la Investigación Tributaria (que están separadas y son claramente diferentes), o al de la Sección de Liquidación,

---

<sup>881</sup> Vid. SCHLÜCHTER, E. *Kernwissen, Strafprozessrecht*, EuWi-Verlag (2ª. Ed.), Thüngersheim/Nürnberg, 1995.

<sup>882</sup> Vid., TIPKE, K./LANG, J., *Steuerrecht*, ob. cit, págs. 940 y ss.

<sup>883</sup> Quizá debido a que en la Administración Tributaria alemana, junto con la Comprobación, Investigación, Recaudación y Liquidación/Gestión, existen siempre, en todos los niveles organizativos de actuación cotidiana, y con un papel cotidiano relevante, órganos de marcada especialización jurídico tributaria, cubiertos por tributaristas, juristas, que serían el equivalente a Inspectores de Hacienda juristas, si estos hubieran sobrevivido en España, y que se encargan de los recursos y de los aspectos sancionadores y penales, así como de la auténtica defensa ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa de los casos tributarios, además de, por supuesto, controlar los aspectos jurídicos del día a día de la actuación de la Administración Tributaria. En Alemania se exige ser jurista para poder ser especialista en Derecho tributario, así como la presencia de juristas tributaristas en la aplicación cotidiana del tributo.

de Recaudación o de Recursos, dentro de la organización normal de la Administración Tributaria. Se trata de la Sección de Penas y Multas<sup>884</sup>, con la participación, en su caso, de la Investigación Tributaria<sup>885</sup>.

La razón de esta unidad organizativa y procedimental en los ilícitos, frente a la separación organizativa y procedimental respecto del procedimiento estrictamente tributario, en el que las tareas de comprobación corresponden a la Comprobación tributaria, responde a la perspectiva de la posición del contribuyente, pues en el ámbito del Derecho penal, que se extiende al ámbito sancionador, el ciudadano tiene el derecho a no declarar contra sí mismo<sup>886</sup>.

---

<sup>884</sup> Die "Strabu", es decir, die Straf-und Bussgeldstelle.

<sup>885</sup> Die "Steuerfahndung". Comprobación e investigación no son palabras inocuas como sucede en el procedimiento tributario español, sino que significan dos cosas bien distintas, desde todos los puntos de vista. Dado el carácter de Estado Federal la organización de las administraciones tributarias de cada uno de los distintos Estados que componen la República es muy diferente, pues la Administración Tributaria se sitúa, en lo fundamental, a nivel de Estados y no a nivel Federal. No obstante no hay que llamarse a engaño. Existen líneas organizativas absolutamente fundamentales que atraviesan toda la República Federal, de manera que pueden cambiar los nombres de si algo es, en nuestras categorías, una dependencia dentro de una delegación o una delegación en sí misma, pero lo que está claro son las funciones y las relaciones con las demás partes de la organización. Así, por ejemplo, la "Investigación Tributaria" en algunos estados se encuadra en una Delegación de Hacienda exclusiva mientras que en otros es una dependencia o sección de las delegaciones de hacienda normales. En estos aspectos hay cambios y diferencias coyunturales de unos estados a otros, pero he tenido ocasión de conocer a fondo el sistema en dos estados tan separados y diferentes como Nordrhein Westfalen y Baden Württemberg y con una distancia de 18 años entre ellos y no encontré ninguna diferencia relevante, por lo que aquí interesa, entre ambos.

<sup>886</sup> El tema de los derechos y garantías del contribuyente no se plantea en Alemania en estos términos, pues allí no se ha producido la discusión que se produjo en España en torno a la negativa a la posible aplicación en el ámbito tributario de los derechos reconocidos por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, de manera que el contribuyente es simplemente un ciudadano con los derechos normales en un Estado de Derecho frente a la Administración. Digno de destacar es que el artículo 30 de la Ordenanza Tributaria alemana establece que todos los empleados públicos que trabajan en los



Por lo que se refiere a la efectiva articulación de los principios penales en el procedimiento sancionador y penal hay que destacar que dentro del normal procedimiento tributario, en caso de sospecha de un delito fiscal, la Administración Tributaria que está actuando, es decir, las secciones de Liquidación<sup>887</sup> o de Comprobación<sup>888</sup>, tienen que informar al contribuyente y ofrecerle el derecho a no colaborar, en base al principio de no autoincriminación<sup>889</sup> (parágrafo 397). La misma obligación tiene la Administración de informar al contribuyente para que si lo considera conveniente rehúse colaborar a partir de entonces, en los casos de posible infracción tributaria. Y ello desde el primer momento en que, en el curso del procedimiento tributario, surgen las primeras sospechas de delito o infracción.

Si el contribuyente no colabora y la sospecha es seria se pasa el caso a la Investigación Tributaria<sup>890</sup> que tiene

---

Ministerios de Finanzas de los distintos estados están obligados a guardar secreto profesional, no pudiendo utilizar para otros fines que no sean los fiscales los datos conocidos en procedimientos tributarios, administrativos o judiciales, con muy pocas excepciones, que han de ser autorizadas por Ley. En consecuencia, se puede afirmar que el único derecho específico del contribuyente es el rigidísimo secreto tributario a cargo de la Administración. Por otra parte, existe una clara diferenciación, dentro de la propia actuación de la Administración Tributaria, entre procedimiento penal y procedimiento tributario, cada uno con sus respectivas reglas de juego (parágrafo 393).

<sup>887</sup> Die Veranlagungsstelle.

<sup>888</sup> Die Betriebsprüfungsstelle.

<sup>889</sup> Vid., TIPKE, K., *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, Verlag C.H. Beck, München, 1968, pág. 109; BRAUNS, U., "Disziplinarische Verfolgung von Beamten nach strafbefreiender Selbstanzeige", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, 2003, Otto Schmidt, Colonia, págs. 387 y ss.; JOECKS, W., "Der Nemo tenetur Grundsatz und das Steuerstrafrecht", en VV.AA., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, ob. cit. págs. 451 y ss.; ROGALL, K., "Das Verwendungsverbot des Par. 393 II AO", en VV.AA., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, ob. cit., págs. 465 y ss.

<sup>890</sup> Vid., SEER, R., comentario al parágrafo 208 de la Ordenanza

métodos auténticamente policiales (usa normalmente registros simultáneos en el domicilio del contribuyente y en cualquier otro lugar donde se puedan encontrar elementos relativos a su situación económica, como bancos, familiares o asesores fiscales). En cuanto a las dificultades de articular bases tributarias completas en base a la información fragmentaria obtenida por estas vías hay que señalar, por un lado, que, dado el carácter exhaustivo y generalizado de los registros, que afectan simultáneamente a cualquier lugar con alguna posible relación con el contribuyente, la información que se consigue no es tan fragmentaria como pudiera pensarse, pues se accede a menudo a la contabilidad real. Por otro lado, es frecuente la utilización de métodos de lo que aquí podríamos denominar estimación indirecta<sup>891</sup> cuando la información obtenida es incompleta. Naturalmente, con la posibilidad del contribuyente de aportar pruebas que los desvirtúen.

Por ello, normalmente el contribuyente colabora a lo largo de toda la inspección, pues sabe que si hay una sospecha seria y no colabora intervendrá la Investigación Tributaria, que es a todos los efectos policía fiscal, de manera que tiene la doble competencia de la Administración Tributaria y de la Policía Judicial<sup>892</sup>.

Principio fundamental en la actuación de la

---

Tributaria, en TIPKE/KRUSE, AO Kommentar, actualización a julio de 2007.

<sup>891</sup> Schätzungen que se admiten, bien es verdad que no con absoluta facilidad, en el ámbito penal.

<sup>892</sup> Vid. KOHLMANN, G., "Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für steuerliche und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden", Festschrift für Klaus Tipke, Otto Schmit Verlag, Colonia, 1995, pp. 487 y ss.

Administración Tributaria en general y en particular de la Investigación Tributaria es el de proporcionalidad, con el que está conectada, como principio fundamental, la prohibición de "disparar al aire" es decir, el de la práctica de abstractas y generales investigaciones sin que exista una concreta sospecha de un concreto ilícito.

La Comprobación propiamente dicha es razonablemente parecida a la inspección tributaria española, y es una inspección de comprobación, no de investigación<sup>893</sup>. A

---

<sup>893</sup> Trabaja en función de un Plan de Comprobación, que se elabora cada seis meses por el Jefe de la Comprobación, subordinado del Administrador, y mediante el cual cada funcionario verificará diversas empresas (personas físicas y jurídicas) grandes, medianas y pequeñas, clasificadas en función del volumen de operaciones. La periodicidad y alcance de la inspección depende del tamaño de las empresas y el Plan de Comprobación debe permitir que se cumpla en todos los contribuyentes la comprobación periódica prevista en función del volumen de operaciones. Los detalles pueden variar no ya por estados, sino por Oberfinanzdirektionen, (parecidas, no del todo, a nuestras delegaciones especiales) pero sin que existan diferencias importantes entre los distintos Estados pues, en virtud del principio de igualdad, se considera que todas las empresas deben ser inspeccionadas con una cierta periodicidad, mínima para las pequeñas y muy cercana para las grandes que tienen un sistema similar al español de control casi permanente por la Inspección de Grandes Contribuyentes. Los detalles aquí ofrecidos son los propios de la Oberfinanzdirektion de Stuttgart, en Baden Württemberg.

La inspección comienza con un anuncio de la comprobación, 2-3 semanas antes de su inicio si bien, a diferencia de en España, los efectos del inicio de la visita inspectora se producen solo cuando efectivamente empieza. Cabe, en determinadas circunstancias y con orden del Jefe de Comprobación, la visita sin anuncio, que es normal en las inspecciones de IVA, masivas y fuera de las oficinas de la Administración, con el objetivo de comprobar mediante un sistema de muestreo que los datos de la declaración coinciden con los consignados en los libros y que el contribuyente está en posesión de los justificantes correspondientes, si bien también se usan generalmente con los nuevos declarantes, en cuyo caso el objetivo es verificar la existencia misma de la empresa. Estas comprobaciones sin previo anuncio se realizan en general por funcionarios equivalentes a lo que aquí serían los agentes tributarios (grupo C), que no cumplen en Alemania funciones de correo, sino auténticas funciones inspectoras, lógicamente, de modesto nivel técnico. Conviene aquí precisar que los funcionarios del Gehobene Dienst, el equivalente a nuestros subinspectores (ahora técnicos de Hacienda) que son los que realizan las funciones de comprobación e investigación (los funcionarios del Höhere Dienst, los "inspectores", realizan las tareas directivas y de control de la corrección jurídica de todas las actuaciones, por lo que normalmente se exige que sean juristas tributaristas) reciben una buena preparación especializada, así como un continuo entrenamiento en sus concretas tareas.

diferencia de la Comprobación del IVA, la Comprobación normal pretende ser mas general y profunda, aunque se centra sólo en aspectos concretos (Schwerpunkte) que se podrían considerar áreas de riesgo y consiste fundamentalmente en comprobar la corrección de la llevanza de la contabilidad y de la presentación de declaraciones por las empresas y proceder a la correspondiente regularización, sin que esté regulada la obligación de documentación de cada visita o de los datos comprobados, pues todo el sistema es mucho mas flexible y menos formalista que en España.

Existe una práctica de negociación con el contribuyente o el asesor basada en un aspecto procedimental expresamente regulado (sobre la base del parágrafo 201 AO) que es la discusión final sobre los resultados de la comprobación<sup>894</sup> (sobre la base del

---

Se ha de destacar que, tanto organizativa como funcionalmente, junto a la Inspección (Comprobación) normal hay una Inspección de IVA y una Inspección de Retenciones. Se trata de inspecciones muy *ad hoc*, similares, sobre todo las del IVA, a lo que en tiempos se llamó en España los "peinados fiscales". La finalidad fundamental de esta inspección especialmente rápida e informal es evitar el fraude que más que fraude fiscal es estafa al Estado, pues se trata de la obtención de devoluciones de IVA mediante la simulación de empresas y de actividades.

Con frecuencia se introducen contribuyentes en el Plan de Comprobación por indicación de los órganos de liquidación o de los órganos de Comprobación del IVA o Retenciones, así como de la propia Comprobación. Se ha de destacar que no existe en la Comprobación alemana, con carácter general, un sistema de objetivos cuantitativos, como el que existe en la Inspección en España, donde constituye un aspecto bastante nocivo y distorsionador desde todos los puntos de vista, especialmente desde el de la eficacia a la que pretende servir. Por otra parte, al ser Alemania un Estado Federal es cada Land el que establece sus prioridades. Aunque existen problemas de coordinación, dado el carácter absolutamente descentralizado de la Administración Tributaria alemana, competencia prácticamente exclusiva de los Länder, no conviene llamarse a engaño. La coordinación no es obra de nombres, ni de los órganos de coordinación, sino de los procedimientos, y todo el procedimiento tributario alemán es eso, alemán, no de cada uno de los Länder, estando articulado de un modo bastante coordinado.

<sup>894</sup> Die Schlussbesprechung.

preinforme que el actuario remite al contribuyente o a su asesor), en la que en la mayoría de los casos se llega a un acuerdo, finalizando las actuaciones con la emisión del informe sobre la regularización procedente, que se remite a la sección de Liquidación para que practique la misma, pues la Comprobación no cuantifica la deuda dejada de ingresar<sup>895</sup>, es decir, no liquida.

Diferente de la Comprobación es la Investigación Tributaria que también constituye una parte absolutamente normal de la Administración Tributaria, especialmente encargada de la investigación y control del fraude fiscal<sup>896</sup>, de manera que junto a la Comprobación, que realiza inspecciones similares a las españolas pero más rápidas y con menos pretensiones de plenitud y, por tanto, con resultados mas modestos, existe en las Administraciones de Hacienda alemanas una sección de Investigación Tributaria, mas pequeña pero con entidad propia, dedicada a la investigación de todos los supuestos de fraude fiscal, no solo de los mas importantes<sup>897</sup>.

---

<sup>895</sup> No la cuantifica legalmente, pero sí aritméticamente para su propio control, pues el programa informático es el mismo. A pesar de que la Administración Tributaria alemana está mucho menos informatizada que la española ningún funcionario se ve en la necesidad de utilizar calculadora pues todos disponen del mismo sistema informático de liquidación, siempre manejado por lo que aquí serían funcionarios del grupo C, el Mittlere Dienst.

<sup>896</sup> En Alemania el fraude fiscal, al igual que la corrupción, debe estar, sin duda, más extendido que en España, pues allí la lucha contra el fraude y la persecución de los delitos fiscales no se considera algo extraordinario, como sucede en España, sino que constituye tarea cotidiana de la Administración Tributaria.

<sup>897</sup> La Investigación Tributaria juega, por tanto, un papel fundamental en la persecución de los delitos fiscales y está encuadrada en la normal organización administrativa. En nuestros esquemas sería como una parte, bien diferenciada, de la Inspección, que no existe en todas las Administraciones de Hacienda, sino sólo en las más importantes, competentes a estos efectos sobre otras administraciones más pequeñas. Por ejemplo, en el Estado de Baden Württemberg existían en 2005 secciones de investigación tributaria en 11 Administraciones de

Los funcionarios de la Investigación Tributaria son, al igual que los "comprobadores", lo que aquí denominaríamos técnicos de Hacienda (subinspectores) con sus derechos y facultades, pero con la diferencia de que pueden realizar investigación auténticamente policial, que puede prolongarse en el tiempo incluso años, sin informar a los contribuyentes<sup>898</sup>. Es decir, los investigadores (Steuerfahnder) son auténticos policías en cuanto a sus potestades y métodos, pero integrados plenamente en la Administración Tributaria y con selección, formación y previa experiencia como comprobadores de Hacienda pues todos han trabajado previamente en otras áreas tributarias pasando a ser investigadores por concurso<sup>899</sup>, como para cualquier otra área de la Administración Tributaria. Naturalmente reciben formación especializada, jurídica, en la propia Administración Tributaria, en cuya normal estructura existen juristas tributaristas, y práctica, a menudo en la Policía o en la Fiscalía.

Como funcionarios de la Policía Fiscal<sup>900</sup> tienen derecho a registrar casas y empresas y a someter a interrogatorio tanto a los contribuyentes como a terceros,

---

Hacienda, de unas 60 que existían en este Estado. Los efectivos de la Investigación Tributaria en este Estado oscilan entre un 10 y un 20% de los efectivos de la Comprobación, en los que no se incluyen. Los datos de otros estados son similares.

<sup>898</sup> Vid., KREY, V., "Kriminalitätbekämpfung um jedem Preis?, Zur kontinuierlichen Ausweitung des Bereichs verdeckter Ermittlungen", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, 2003, Otto Schmidt, Colonia, págs. 627 y ss.

<sup>899</sup> El sistema en general no responde exactamente a los méritos, como sucede en España, sino fundamentalmente a la antigüedad, pues es sabido que el aprecio por los méritos es más propio de la idiosincrasia española que de la alemana.

<sup>900</sup> Parágrafo 399 AO.

pudiendo confiscar in situ cualquier tipo de prueba como ficheros, documentos, ordenadores, etc., que encuentren. Finalmente pueden, auxiliados por la policía, ordenar detenciones<sup>901</sup>.

La organización de la Investigación Tributaria es similar a la del resto de la Administración Tributaria<sup>902</sup>,

---

<sup>901</sup> En definitiva, los investigadores utilizan métodos policiales incluyendo, por ejemplo, labores de vigilancia con cámaras ocultas frente a la entrada de locales comerciales y oficinas de profesionales con objeto de contabilizar el número de clientes, presentándose a veces como tales. Por ejemplo, van a los bares a anotar las consumiciones para obtener una muestra de la consumición real por cada cliente, o a restaurantes a ver los platos más vendidos en cada tipo de restaurante para, con la ayuda de un experto en nutrición, determinar el coste de los mismos y el consiguiente margen comercial, obteniendo así las ventas que razonablemente deberían haberse declarado y realizando estimaciones que pueden dar lugar a un proceso penal y concluir con una condena de prisión.

Sin perjuicio de estos supuestos concretos de Schätzungen, es decir, de estimaciones, la Administración Tributaria alemana está continuamente haciendo estudios económicos sectoriales, de razonablemente buen nivel técnico y detallados, por lo que ofrecen resultados tan verosímiles que a menudo producen una auténtica inversión de la carga de la prueba, de manera que, cuando lo declarado por el contribuyente no es coherente con los datos resultantes de los citados estudios, si no ofrece una explicación razonable, puede pasar a la Steuerfahndung, a la Investigación Tributaria.

Para entender este funcionamiento de la Administración Tributaria alemana debe tenerse en cuenta que allí la función primordial de los funcionarios no juristas no es la elaboración de leyes ni su interpretación sino su especialización en diversos aspectos técnicos, a menudo de utilidad para la realización de los citados estudios, que en aquel país se consideran necesarios para una adecuada gestión del sistema tributario.

<sup>902</sup> La organización de las dos unidades, o dependencias en terminología española, más relevantes en materia de ilícitos tributarios, la Investigación Tributaria y la Sección de Penas y Multas, es similar a la de cualquier otra sección de la Administración Tributaria alemana. Así, al frente de estas secciones hay un funcionario del grupo A (ahora A1), del Höhere Dienst, que en este caso ha de ser jurista tributarista (lo que aquí sería un inspector de hacienda jurista, si esto se considerara posible) y en ellas se integran algunos funcionarios del grupo B (o ahora del grupo A2), del denominado Gehobene Dienst, que constituyen el auténtico cuerpo de la Administración Tributaria alemana, especializados específicamente en estos temas, es decir, con muy buena formación jurídico penal en la Sección de Penas y Multas y con especialización en Derecho Procesal y en técnicas policiales en la de Investigación Tributaria, en la que hay siempre un par de estos funcionarios especializados en informática, pues se procura que en cada sección de la Administración Tributaria existan especialistas en los distintos temas.

Como en el resto de la Administración Tributaria, dentro de la sección se diferencian áreas con la finalidad de que no haya más de unos 10

en la que está tan plenamente integrada como la Comprobación Tributaria sin perjuicio de que a veces, como pasa también con la Comprobación de Grandes Empresas, pueda constituir una Administración de Hacienda separada y especializada, pero siempre estrechamente conectada con los órganos de comprobación y de liquidación que son los que a menudo le van a suministrar sus casos.

La Investigación Tributaria termina su actuación con una discusión final con el contribuyente y con un informe sobre aspectos tributarios, como el que emite la Comprobación, que envía a la Sección de Liquidación, que liquida la cuota tributaria y los intereses, y cuya parte final, en ocasiones, contiene referencia a posibles aspectos sancionadores o penales. El informe completo, es decir, con el desarrollo de estos aspectos también por la Investigación Tributaria, se remite exclusivamente a la

---

funcionarios del grupo B (o A2) por cada funcionario del grupo A (o A1) al frente de las mismas, así, en una sección normal de investigación (por ejemplo en la Administración de Schwäbisch Gmünd), había en 2007 30 investigadores organizados en tres áreas y al frente de las mismas 3 juristas, uno de los cuales es el jefe de toda la Investigación Tributaria de la Administración. Dentro de estas tres áreas hay distintos equipos especializados respectivamente en fraude en IVA, fraude en hostelería, economía sumergida, blanqueo de dinero y criminalidad organizada, fraude tributario en relación con internet, prostitución, e investigación en general. Los equipos no son estancos, de manera que cada especialista, llegado el caso, ayuda a los demás. Cuando en la Sección de Investigación no hay especialistas en el problema planteado se llama a algún investigador de otra Administración de Hacienda.

Esto no pasa en la Sección de Penas y Multas en la que los temas tratados son estrictamente jurídico penales, pues la fijación de la base se ha hecho por la Comprobación o la Investigación Tributaria y la correspondiente liquidación se ha hecho por la Sección de Liquidación y habrá sido revisada, en su caso, por la Sección de Recursos, o se está haciendo o se hará inmediatamente por la citada Sección de Liquidación (el procedimiento es también paralelo), de manera que la Sección de Penas y Multas es competente, en todos los sentidos de la expresión, para resolver los asuntos que le llegan, si bien su competencia se limita estrictamente a las cuestiones penales y sancionadoras.



Sección de Penas y Multas.

Este es exactamente el mismo procedimiento seguido por la Comprobación Tributaria en el caso infrecuente de que detecte alguna negligencia (una infracción administrativa) así como cuando detecte un delito fiscal en el que pueda comprobar todos sus extremos, sin la intervención de la Investigación Tributaria, normalmente por contar con la colaboración del contribuyente. Este es, por tanto, el procedimiento seguido en los casos de infracciones tributarias y en los de delito fiscal, cualquiera que sea el órgano que los detecte<sup>903</sup>.

Recibido el informe de la Investigación o de la Comprobación Tributaria, o, incluso, de la Sección de Liquidación, la Sección de Penas y Multas puede decidir: a) sobreseer el proceso penal/procedimiento sancionador<sup>904</sup>, b)

---

<sup>903</sup> Vid., GÜNTHER, H.L., "Im Grenzbereich von Straf- und Bussgeldverfahren, erläutert am Beispiel des Lebensmittelrechts", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, 2003, Otto Schmidt, Colonia, págs.617 y ss.

<sup>904</sup> En consecuencia, el procedimiento estrictamente penal empieza normalmente tras la actuación de la Comprobación Tributaria, cuando esta ha podido comprobar todos los elementos de la obligación tributaria, o desde el primer momento en que empieza la actuación de la Investigación Tributaria, pues sus actuaciones forman siempre parte de este tipo de proceso/procedimiento, razón por la que comienza siempre sus actuaciones con la advertencia al contribuyente de su derecho a no declarar contra sí mismo.

Aquí hay una importante diferencia con la Comprobación que no necesita comenzar con esta advertencia aunque en cuanto tiene la sospecha de un posible ilícito, administrativo o penal, debe comunicarlo al contribuyente para que este pueda no colaborar si lo considera necesario (parágrafo 385 AO). Sobre procedimiento en infracciones tributarias, vid., RÜPING, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*, comentario al parágrafo 377 AO (actualización a noviembre de 1995) y 378 (actualización a septiembre DE 1999).

Aunque normalmente la Investigación Tributaria será llamada por la Comprobación cuando esta no pueda comprobar todos los elementos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, es frecuente que el procedimiento empiece directamente por la actuación de la Investigación Tributaria (como consecuencia de una denuncia de ex parejas, de la propia policía, etc.) que intenta estar informada de la realidad económica y de la economía sumergida (por ejemplo realiza

imponer una sanción cuando aprecia sólo negligencia, c) solicitar al juez una "orden penal", en la que formalmente el juez impone la pena sin necesidad de audiencia pública y d) presentar querrela ante el juez, lo que deberá hacer en los casos en que se solicite condena de prisión o cuando no exista acuerdo con el imputado. Ninguna de estas posibilidades afecta a la liquidación, de manera que si los órganos de liquidación disponen de datos suficientes la practican y esta sigue su vida en paralelo con la actuación de la Sección de Penas y Multas que, al mismo tiempo que Administración Tributaria, tiene el carácter de Ministerio Fiscal<sup>905</sup> con las potestades necesarias para la instrucción del proceso (dirigiendo a estos efectos a la Investigación Tributaria en la investigación de los delitos y de las infracciones tributarias) y que impone las multas correspondientes tanto por infracción como en los casos de delito, salvo en los muy pocos de estos últimos que van a

---

visitas regulares a prostíbulos) de manera que es posible que por sus propios medios (incluido el programa ZAUBER Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuer Betrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen, banco de datos central para el archivo y análisis de los casos de fraude en IVA y para el desarrollo de perfiles de riesgo, en el que se introducen los datos que puedan tener incidencia en relación con el fraude fiscal) llegue a la sospecha de un posible delito fiscal en cuyo caso lo investiga directamente. Lo normal en este caso es que la Investigación Tributaria, sin comunicación alguna con el presunto defraudador, recopile toda la información posible y llegado el caso, bastante normal, una madrugada se presenten varios investigadores con los correspondientes mandamientos judiciales en todas las localizaciones, en toda Alemania (como una excelente muestra de la "descoordinación" propia de la descentralización alemana), con relación con el presunto defraudador, para proceder a los correspondientes registros, con incautación del correspondiente material probatorio así como, en su caso, con interrogatorios al imputado y a testigos.

Es también posible que directamente la Sección de Liquidación envíe el asunto a la Investigación Tributaria o, incluso, que lo envíe directamente a la Sección de Penas y Multas ya completo, por disponer de todos los elementos necesarios para liquidar.

<sup>905</sup> Parágrafos 386, 387 y 399 AO. Conviene recordar que la instrucción en Alemania corresponde al Ministerio Fiscal.

los tribunales.

Así pues, la Sección de Penas y Multas tramita todos los casos de infracciones tributarias y todos los delitos fiscales, siendo el jefe de la misma el que representa a la Administración Tributaria en sus relaciones con la Fiscalía y en la vía estrictamente judicial. Lo único que queda fuera de esta sección en relación con los ilícitos tributarios es la actuación estrictamente investigadora llevada a cabo por la Investigación Tributaria, normalmente bajo su dirección, y la liquidación, que se practica siempre con absoluta normalidad por la correspondiente Sección de Liquidación<sup>906</sup>.

Aunque el hecho de que no se exija un umbral mínimo para el delito fiscal puede llamar a engaño en cuanto a la necesidad o no de que en el proceso penal se aborde la cuestión de la determinación de la cuota tributaria, lo cierto es que la cuantía exactamente defraudada se determina en Alemania, a efectos exclusivamente penales, en el proceso penal, pues influye decisivamente en la determinación de la pena.

Ahora bien, independientemente de la apreciación o no de la existencia de delito y de la fijación de una cuantía a estos solos efectos, la cuota tributaria, al margen de cualquier valoración penal o sancionadora, se fija, desde un primer momento, por la Administración Tributaria, en concreto por los órganos de liquidación, y esta liquidación

---

<sup>906</sup> Un esquema comparativo entre el proceso penal general y el procedimiento/proceso por delito fiscal se encuentra en KOHLMANN, G., *Seuerstrafrecht Kommentar*, comentario al parágrafo 385 AO, marginal 56, actualización a julio de 2007.

sigue su curso normal en cuanto a recursos y ejecución, mientras que, en su caso, el proceso penal o procedimiento sancionador sigue su curso en paralelo, sin que sus resultados determinen la cuota tributaria *stricto sensu*, pues en este proceso/procedimiento se determina lo defraudado a los solos efectos de imposición de la pena o de la sanción, y no de fijación de la cuota tributaria, que ya ha sido, o está siendo, fijada separadamente en el procedimiento exclusivamente administrativo mediante la oportuna liquidación por los órganos liquidadores. Liquidación que evidentemente es recurrible, en reposición primero, y ante la Jurisdicción Financiera después.

## **7.2.- Administración y Jurisdicción en la defraudación tributaria en el Derecho alemán**

El aspecto más característico de las relaciones entre Administración y Jurisdicción en los casos de delito fiscal es el completo control por la Administración de todos los elementos del "proceso" en la generalidad de los casos, dependiendo, en parte, de la cuantía de la defraudación, que es fijada por la Administración<sup>907</sup>, competente, en todos los sentidos de la expresión, para la aplicación de los principios penales en el procedimiento sancionador o penal, si bien la cuota que se fija a estos efectos no coincide necesariamente, aunque sí en la generalidad de los casos,

---

<sup>907</sup> Vid., RÜPING, comentario a los párrafos 386-391 de la Ordenanza Tributaria, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*, actualización a marzo de 2003. También, HELLMANN, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*, comentario al párrafo 398 (actualización a septiembre de 2000), 399 (actualización a junio de 2000), 400, 401 (actualización a marzo de 1999), 402, 403 (actualización a junio de 2000).

con la que es liquidada en la Sección de Liquidación.

Por una defraudación de hasta 500 euros, según el artículo 398 de la Ordenanza Tributaria se sobresee el procedimiento penal por escasa cuantía. Hasta 2.500 euros de cuota defraudada la Administración puede no imponer multa, si considera que no existe una especial gravedad en la conducta del contribuyente, o imponer una multa sin ninguna intervención de los tribunales. Por encima de 2.500 euros de defraudación debe necesariamente de imponer multa, sin necesidad de intervención de los tribunales penales hasta los 5000 euros de defraudación.

Por encima de 5000 y hasta 125.000 euros de defraudación<sup>908</sup> la Administración impone la multa, pero es necesaria la autorización del Juzgado de lo Penal, que en la práctica siempre confirma la actuación de la Administración. En estos casos se obtiene lo que se llama una "orden penal"<sup>909</sup> con una multa, que impone el juez, pero que es la Administración quien fija la cuantía y la gestiona. Se trata de una auténtica pena y, por tanto, pasa a formar parte de los antecedentes penales, pero sin juicio oral y con el consentimiento del contribuyente. Si este no acepta la orden penal, la Administración debe presentar querrela ante la Jurisdicción Penal, lo que puede hacer sin intervención de la Fiscalía.

En consecuencia, hasta 125.000 euros de cuota defraudada, con o sin intervención de la Investigación

---

<sup>908</sup> Se trata del impuesto defraudado descubierto en toda la actuación de la Administración en ese caso, es decir, por todos los impuestos y periodos.

<sup>909</sup> Strafbefehl (parágrafo 400 AO).

Tributaria, todo el proceso se lleva normalmente dentro de la propia Administración, siendo excepcionales los supuestos de querrela y, por tanto, de juicio oral con intervención del Juez Penal.

Por encima de 125.000 euros cabe la posibilidad de orden penal, pero es la Fiscalía la que la solicita, pues es la competente a partir de 125.000 euros, por lo que a partir de esta cuantía la Administración debe comunicarle el asunto para que decida si toma el asunto o lo deja en manos de la Administración. Si la Fiscalía toma el asunto deja de intervenir la Sección de Penas y Multas, pero continúa actuando la Investigación Tributaria, ahora bajo las órdenes de la Fiscalía, si es necesario completar los elementos tributarios mediante la oportuna investigación. Cuando la cuota defraudada está por encima de los 300.000 euros, la competencia corresponde a la Fiscalía de Delitos Económicos.

En todo caso, siempre es posible, por debajo de 125.000 euros, que la Fiscalía reclame el proceso o que la Sección de Delitos y Multas lo envíe voluntariamente a la misma, lo que debe hacer de un modo necesario si se pretende imponer efectivamente una pena de prisión y en cuotas defraudadas superiores a 125.000 euros.

Fuera de los casos señalados de obligatoria intervención de la Fiscalía, esta no reclama casi nunca un asunto, siendo más frecuente que sea la Administración la que se lo envíe, por ejemplo, cuando se trata de políticos, artistas, deportistas, o personalidades en general en cuyo caso, como hemos señalado, es la Fiscalía la que aplica el

sistema de "orden penal", es decir, aunque la firma el juez, es la Fiscalía la que fija la multa a imponer.

En todos los casos de Orden Penal es necesario el consentimiento del imputado, que es frecuente porque, aunque la orden penal se inscribe en el registro de antecedentes penales, es muy discreta y evita la "pena de banquillo", al ser todo el procedimiento escrito y no existir vista oral ante los tribunales.

A destacar es que, tanto en los casos de "orden penal", como en los de juicio oral, tanto aquella como la sentencia, determinan solo la pena<sup>910</sup> a imponer, sin contener ningún pronunciamiento en relación con la cuota tributaria. Ahora bien, la orden penal se ejecuta por la propia Administración sin especiales particularidades respecto de su actividad recaudatoria, y las sentencias se ejecutan por el procedimiento normal de ejecución de sentencias penales.

En los casos de "orden penal", al basarse esta en el acuerdo, no existe la posibilidad de recurso contra la misma. Por el contrario, en los casos de sentencia penal, la vía de recursos contra la misma es la ordinaria de las sentencias penales.

---

<sup>910</sup> Las penas de multa impuestas bajo la forma de "orden penal" firmada por el Juez no están fijadas en una cantidad fija o en una proporción de la cuota defraudada, sino que dependen de la situación económica de la persona que haya cometido el ilícito. En función de la cantidad defraudada se establece una tabla que determina los días de cárcel que corresponderían al ilícito y por cada día se aplica una cantidad que es lo que supuestamente ingresa el penado al día. Una vez determinados los días que corresponde imponer, se calculan los ingresos que tendría el penado en los mismos y la correspondiente multiplicación ofrece el importe de la pena.

### **7.3.- Vidas paralelas del delito y de la cuota tributaria**

En todo caso, sanciones o penas y liquidaciones siguen vidas perfectamente paralelas<sup>911</sup>, de manera que, aun abierto el procedimiento sancionador o penal, la cuota tributaria sigue su vida normal y se determina y ejecuta como cualquier otra deuda tributaria, por lo que contra la misma caben los correspondientes recursos, que van a seguir su vida al margen de lo que suceda en el proceso penal.

Es por tanto posible el recurso de reposición ante la Sección de Liquidación, que a estos efectos es extraordinariamente flexible, sin procedimiento formalizado, papeleo, ni burocracia, y que directamente habla con el contribuyente, escuchándole/intentando convencerlo, de manera que suele cerrar la mayoría de los casos, bien porque convence al contribuyente, bien porque le da la razón, bien porque se llega directamente a un acuerdo sobre una solución intermedia, en cuyo caso practica una nueva liquidación<sup>912</sup>.

Si el contribuyente mantiene su recurso, la Sección de Liquidación lo pasa directamente a la Sección de

---

<sup>911</sup> Vid., KOHLMANN, G., *Steuerstrafrecht Kommentar*, Otto Schmidt Verlag, Köln, comentario al parágrafo 393 de la ordenanza Tributaria, marginales, 16 y ss., última actualización disponible a 26 de julio de 2007. Vid. también, HELLMANN, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*, comentario al parágrafo 393 AO, actualización a noviembre de 1999. Sobre el comienzo del proceso penal, vid., comentario al parágrafo 397 de la Ordenanza Tributaria en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*, actualización a septiembre de 1982.

<sup>912</sup> Para presentar su recurso el contribuyente dispone de un mes desde la notificación de la liquidación. Tras este recurso ante la misma Sección de Liquidación sólo se continúa la oposición del contribuyente en entre un 10 y un 40% de los casos recurridos que son, por cierto, muy pocos.



Recursos<sup>913</sup>, exclusivamente encargada del conocimiento de los mismos, que, si estima la pretensión del contribuyente, lo devuelve mediante una simple nota sin ningún formalismo<sup>914</sup> a la Sección de Liquidación, para que practique la nueva liquidación.

Cuando la Sección de Recursos no estima totalmente la pretensión del contribuyente, ni lo convence para que retire el recurso, se produce una resolución formal y motivada<sup>915</sup>, que se envía a la Sección de Liquidación para que liquide y se comunica al contribuyente, concediéndole el plazo de un mes para recurrir ante los Tribunales Financieros, totalmente independientes de la Administración Tributaria, pues están integrados en el Poder Judicial<sup>916</sup>.

---

<sup>913</sup> Die "Rechtsbehelfsstelle" al mismo nivel que la Comprobación, Investigación o Liquidación y cuyos funcionarios también pertenecen al grupo B, pero con muy buena formación jurídica especializada y bajo la dirección de un jurista tributarista del grupo A.

<sup>914</sup> El tiempo desde que se recibe un asunto en la Sección de Recursos hasta que se devuelve a la de Liquidación es de una a tres semanas, esto último sólo en casos complicados.

<sup>915</sup> También poco burocrática y formalista, como todo el procedimiento, y muy corta (así, por ejemplo, en los aspectos en que se da la razón al contribuyente simplemente se dice que este tiene razón sin mayores argumentos) y no contiene nunca la liquidación, que es siempre realizada por los funcionarios el Mittlere Dienst (grupo C) de la Sección de Liquidación. Sólo se llega a esta decisión formal en aproximadamente el 15% de los recursos que llegan a la sección, y ante los tribunales se recurre menos de un veinte por cien de estas decisiones.

En principio, las resoluciones administrativas son inmediatamente ejecutivas y se prevé la posibilidad de suspensión por el órgano que conoce el recurso, dependiendo de las circunstancias, si bien, en caso de recurso, primero se analiza el expediente por la sección de liquidación y durante este tiempo está suspendida la ejecución. La liquidación pasa a ser ejecutiva cuando el asunto se decide en la sección de recursos, tanto manteniendo la previa liquidación, como practicándose una nueva que es la que será ejecutiva.

<sup>916</sup> Su origen son los tribunales económico administrativos alemanes que inspiraron los españoles y que en 1968 se transformaron en los actuales tribunales financieros dentro del Poder Judicial, en los que es normal que se integren, tras algunos años de experiencia y sin ningún requisito específico, los "inspectores de Hacienda" juristas. La Administración Tributaria y en concreto el funcionario competente tiene información exacta archivada informáticamente sobre los asuntos que se están discutiendo ante los tribunales y la situación de los

Este paralelismo, en todos los sentidos, de procedimientos penal/sancionador y tributario, unido a los diferentes principios que inspiran ambos procedimientos, puede dar lugar a todas las posibles combinaciones lógicas entre la cuota tributaria propiamente dicha, fijada por la Sección de Liquidación, que sigue su curso y, en su caso, se discute ante los tribunales financieros, con la consiguiente sentencia, consiguientemente ejecutada, y la "cuota defraudada" fijada a los solos efectos penales en el marco del proceso penal, que sigue su propio curso<sup>917</sup>.

Es decir, dada la natural prejudicialidad

---

mismos, pues el asunto recurrido ante el Tribunal Financiero continúa bajo la responsabilidad del funcionario de la Sección de Recursos que lo ha llevado y que sigue conversando con el contribuyente de manera que, ya ante el Tribunal, y de un modo poco formal, cabe que retire el recurso o que la Administración le de la razón o se llegue a un acuerdo. Si esto no sucede, rápidamente se fija una cita del contribuyente y de la Administración en presencia del Juez Financiero encargado del caso dentro del Tribunal y con su participación en la discusión, lo que permite a Administración y contribuyente ver en qué sentido podría ver el asunto el Tribunal, facilitando el acuerdo. En esta reunión se ve la documentación, justificantes, etc. del expediente, pese a lo cual no suele durar más de un par de horas. Si existe acuerdo, en el propio Tribunal se levanta acta que se envía a la Sección de Liquidación para que liquide como corresponda o mantenga la previa liquidación, según el sentido del acuerdo. Si éste no se produce se fija una cita para el juicio oral y público ante el Tribunal, que dictará sentencia, que por regla general no será susceptible de recurso ante el Tribunal Supremo Financiero, lo que decide básicamente el Tribunal Financiero, en base a la importancia cualitativa, no cuantitativa, del asunto, pues si se trata de un asunto en el que ya hay una jurisprudencia consolidada este no va a ser recurrible, pero si no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo Financiero la sentencia va a ser recurrible ante el mismo. Esta es la última instancia, salvo para los casos en los que la Constitución prevea la posibilidad de recurrir al Tribunal Constitucional, que son similares a los previstos en la Constitución española, es decir, es posible el recurso de amparo, limitado a la protección de los derechos fundamentales.

<sup>917</sup> Vid. REISS, W., "Auswirkungen der Unschuldvermutung aus Art. 6. Abs. 2 der EMRK im Steuerrecht", en VV.AA., (editores, Tipke, K. y Söhn, H.) *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2005, págs. 473 y ss. Vid., también del mismo autor, *Besteuerungsverfahren und Strafverfahren*, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1987. vid. también, del mismo autor "Widersprechende Entscheidungen von Straf- und Finanzgerichten in derselben Rechssache, Anmerkung zu FG Köln I (VI) 589-593/80, Urt. Vom 30.1.1985 und BGH St. 2 StR 784/80, Urt. Vom 20.5.1981", *StuW* 1/1986.

administrativa (tributaria) respecto del delito, en Alemania se sigue un estricto sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva<sup>918</sup> en el curso del proceso penal, sin perjuicio de que el juez pueda considerar conveniente en un caso concreto aplicar una prejudicialidad administrativa devolutiva, de manera que el régimen alemán de prejudicialidad administrativa es el mismo que el previsto en España por la legislación procesal.

En cuanto al régimen de prejudicialidad penal en el procedimiento administrativo (en su caso tributario), el sistema también es similar al establecido con carácter general en nuestro Derecho. Es decir, es evidente, allí y aquí, la inexistencia de una prejudicialidad penal natural con respecto al tributo, de manera que no hay ninguna prejudicialidad penal ni ninguna preferencia de la vía penal, salvo que naturalmente exista ésta, es decir, cuando la calificación tributaria dependa de una previa calificación penal, en los escasos supuestos en que esto es posible.

En consecuencia, el sistema desde la perspectiva de las cuestiones prejudiciales es el mismo que en España prevé la LECrim y el artículo 10 LOPJ, con la diferencia del protagonismo de la Administración Tributaria alemana en

---

<sup>918</sup> Vid. KOHLMANN, G., *Steuerstrafrecht Kommentar*, Otto Schmidt Verlag, Köln, comentario al parágrafo 396 de la Ordenanza Tributaria, marginales 10 y ss. última actualización disponible a 27 de noviembre de 1999; también, BERNSMANN, K., "Die Aussetzung des Strafverfahrens nach Par. 396 AO-missverstanden oder überflüssig: Eine Skizze", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag 2003*, Otto Schmidt, Colonia, págs. 377 y ss. Vid., también, HELLMANN, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*, comentario al parágrafo 396 AO, actualización a junio de 2001.

su sistema, posible porque, al contar con buenos juristas, ha estado en condiciones de aplicar los principios penales en el correspondiente procedimiento, mientras que, al ser estos tributaristas, han sabido defender la cuota tributaria y el procedimiento de liquidación, que sigue siendo estricta competencia de la Administración, también en relación con los delincuentes fiscales, respecto de los que nunca pierde su competencia liquidatoria.

El paralelismo procedimental alemán posibilita así el necesario respeto de los derechos fundamentales en el procedimiento punitivo por parte de la Administración Tributaria, al mismo tiempo que impide que el necesario respeto de los principios penales en el campo penal afecte a los principios tributarios, que deben regir en el campo tributario y, por tanto, en la fijación de la cuota de todos los contribuyentes, incluidos los delincuentes fiscales, garantizándose en consecuencia, la no penetración de los principios penales en la fijación de la cuota tributaria, al mismo tiempo que su respeto en la fijación de la pena<sup>919</sup>.

La cuestión de las "dos verdades" no encierra el dramatismo con que a menudo se plantea en España, curiosamente por los sectores tributarios, especialmente en el ámbito de la Administración Tributaria. En el caso de que se presente dramáticamente cuenta con soluciones en el

---

<sup>919</sup> Y de la sanción en su caso. Sobre la relación entre Derecho Tributario y Penal en el delito fiscal en Alemania vid., SEER, R., "Konsensuale Paketlösungen im Steuerstrafverfahren", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag* 2003, Otto Schmidt, Colonia, págs. 535 y ss.

seno del sistema similares a las que tendría en España, articuladas fundamentalmente a través del recurso de amparo.

Por último, este problema no es grave, pues el supuesto normal no es el de la existencia de dos cuotas, tributaria y defraudada, sino la existencia de una auténtica prejudicialidad administrativa, de facto pero razonablemente articulada, en cuanto que los datos del informe de la Comprobación, de la Investigación, o, en su caso, de la Sección de Recursos o de Liquidación son los que normalmente se toman en cuenta como cuota defraudada, lo que no es sino normal, pues en el procedimiento se han respetado las correspondientes garantías, de manera que la divergencia entre cuota defraudada y cuota tributaria solo se planteará en la práctica en supuestos muy concretos en los que en el curso del proceso penal se acuda a la presunción de inocencia o en el curso del procedimiento tributario se acuda a presunciones legales o a la analogía.

## CONCLUSIONES

1.- La conclusión más llamativa de estas páginas es, quizá, la inexistencia en nuestro sistema de persecución del delito fiscal de unos órganos claramente competentes para ello y de un procedimiento para su investigación, pues, como en 1998 manifestó el Consejo de Defensa del Contribuyente, ni la Ley General Tributaria ni su desarrollo reglamentario prevén un procedimiento especial para la investigación del delito fiscal, ni que el procedimiento administrativo se acomode a los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando en el transcurso de una inspección surja un presunto delito contra la Hacienda Pública.

La explicación de esta situación se debe a la combinación histórica de la inexistencia de la figura del delito fiscal, unida a un aparato del Estado no democrático y con una potestad sancionadora en materia tributaria muy benévola y, por tanto, poco conflictiva. La aparición del delito fiscal, al mismo tiempo que la democracia, debió plantear la cuestión de las competencias de investigación de la Inspección de Hacienda y las necesarias especialidades organizativas y procedimentales para ello. El desarrollo ulterior, que condujo a la paralización de actuaciones y la privación de competencias a la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal, permitió que esta cuestión permaneciera en la sombra, pues poco se han de necesitar competencias cuyo ejercicio, en definitiva, está vedado.

La falta de adecuada consideración de esta cuestión plantea serios problemas en orden a la persecución del

delito y al adecuado respeto de los derechos consagrados en el artículo 24 de la Constitución.

Por otra parte, la prevalencia del Derecho penal sobre el tributario y la desaparición de la cuota tributaria, sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito, fijada en el proceso penal, en base a principios penales, supone la sustitución de los principios tributarios por los penales, no ya en orden al castigo de la defraudación, sino en orden al reparto de las cargas públicas, que debería obedecer al Derecho tributario y a sus principios. Existe consenso doctrinal en que el sistema de fijación por los jueces penales de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal conculca seriamente el principio de igualdad de la imposición.

2.- El sistema vigente es fruto de una evolución al margen del legislador, pues el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, introducido por la Ley 10/1985, no previó la paralización del procedimiento de inspección, sino sólo del sancionador.

Fue la unidad de procedimientos, sancionador y de liquidación, que a toda costa quería mantener la Administración Tributaria, la que impulsó que, por vía reglamentaria, se decidiera la paralización de toda actuación administrativa ante los indicios de delito. Una vez suspendida la autotutela administrativa, en un intento de proteger el crédito tributario, se impulsó por la Administración, a través de la Fiscalía y de la Abogacía del Estado, la petición de condena a la responsabilidad civil derivada del delito fiscal.

La evolución jurisprudencial, aceptando esta petición, dio el paso definitivo de cerrar toda posible actuación administrativa ulterior a la condena por delito fiscal. La suspensión de las potestades administrativas se convirtió en una pérdida definitiva, que arrastró consigo la deuda tributaria de quienes cometen delito fiscal y, con ella, el principio de igualdad de la imposición, al hacer del delito una especie de exención contra legem, que extingue la cuota tributaria del delincuente, sustituyéndola por "la responsabilidad civil derivada del delito" fijada con criterios penales en base al principio de presunción de inocencia, que no se aplica a los contribuyentes modélicos, y supone todo un elenco de privilegios para el delincuente, como su exacción diferida. Además de una injustificada sustitución de la natural secundariedad del Derecho penal con respecto al tributario por una secundariedad contra natura de éste respecto de aquél.

3.- Este sistema carece de justificación teórica, pues no fue sino el fruto impremeditado de un gigantesco malentendido sobre las exigencias del principio *ne bis in idem*, consecuencia de la confusión del procedimiento sancionador con el de inspección, y el desconocimiento, natural en un ámbito, el tributario, ajeno al procesal, sobre el funcionamiento de las cuestiones prejudiciales en nuestro Derecho, que explica el temor, tan razonable como injustificado, a la vuelta a la prejudicialidad administrativa devolutiva, con la que se pretendió acabar en 1985, y a la posibilidad de una "doble verdad" que surgiría en caso de paralelismo procedimental.



La paralización del procedimiento tributario ante la aparición de los indicios de delito fiscal se justificó teóricamente en el principio *ne bis in idem*, y en el funcionamiento de la prejudicialidad. Sin embargo, el citado principio sólo desenvuelve su actuación en el campo sancionador y la cuestión prejudicial sólo surge cuando, ya paralizado el procedimiento administrativo, la Jurisdicción Penal se encuentra con el problema de la fijación de la cuota tributaria, es decir, con una cuestión prejudicial de naturaleza tributaria no resuelta. Se trata de una prejudicialidad administrativa, tributaria, en el proceso penal, que no es devolutiva, de manera que no vincula al Juez Penal, que puede entrar a resolverla "a los solos efectos de la represión".

La relación Derecho tributario /Derecho penal, procedimiento tributario/proceso penal, es decir, la confluencia de dos órdenes normativos y competenciales diferenciados, plantea la posibilidad de prevalencia de uno u otro, que se articula a través de las cuestiones prejudiciales, o del paralelismo entre ambos. Cómo se presenten las cuestiones prejudiciales y se articulen las relaciones de prevalencia va a estar condicionado por cómo se haya articulado la actuación de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal.

La paralización del procedimiento administrativo ante los indicios de delito, en cuanto defiere la fijación de la cuota tributaria a la Jurisdicción Penal, supone una prejudicialidad penal devolutiva, que al parecer se considera necesaria por la doctrina, la jurisprudencia y la

Administración Tributaria. Sin embargo, no existe prejudicialidad, ni lógica ni jurídica, del orden penal con respecto al tributario, pues la determinación de la deuda tributaria no corresponde a la Jurisdicción Penal sino a la Administración Tributaria, en el ejercicio de una potestad que no puede declinar.

Por el contrario, sí existe una prejudicialidad lógica del orden tributario con respecto al penal, dada la configuración del delito fiscal como tipo en blanco, en el que la conducta típica consiste en la infracción de la norma tributaria, pues el que alguien haya incurrido en evasión fiscal y en qué cuantía depende del importe de la deuda tributaria. Un impuesto que no es debido no puede ser objeto de evasión. Es el Derecho tributario y no el Derecho penal el que permite determinar el nacimiento y la cuantía de la deuda tributaria.

El sistema articulado no tiene ninguna base en nuestro sistema general de funcionamiento de las cuestiones prejudiciales, pues la decisión jurisdiccional penal sobre la cuota tributaria, en cuanto cuestión prejudicial tributaria no devolutiva, se refiere a los "solos efectos de la represión", de manera que no puede prejuzgar, al menos sobre la base legal del juego de las cuestiones prejudiciales, el aspecto estrictamente tributario y, por tanto, no requiere la paralización del procedimiento administrativo, salvo en los supuestos en que exista una prejudicialidad penal devolutiva, que estará conectada no precisamente con el delito fiscal, sino con algún otro delito, con alguna otra conducta de cuyo enjuiciamiento

penal pueda depender un elemento de imposición; por ejemplo, cuando unos incrementos injustificados de patrimonio puedan proceder de un delito cuya condena entrañe su confiscación, en cuyo caso, desaparecería el presupuesto de la imposición.

Prejudicialidad penal devolutiva que, oscurecida por la prohibición de liquidación del artículo 180 LGT, limitada al delito fiscal, se desconoce cuando encuentra su fundamento en el artículo 10.2 LOPJ. Sin embargo, si en estos casos la Administración liquida, sí que se plantea el problema de las dos verdades, suponiendo la nulidad de la liquidación y pudiendo, en su caso, abrir vías extraordinarias de revisión, incluido el recurso de amparo.

4.- El error más compartido de los que fundamentan el sistema es la insistencia en el necesario respeto a los hechos declarados probados por la Jurisdicción Penal y la creencia en una suerte de prejudicialidad penal respecto de la cuota tributaria, de manera que cuando surge el menor atisbo de paralelismo procedimental, con la posibilidad de que la Administración liquide antes de que haya recaído la sentencia penal, aparece la preocupación por la provisionalidad de la liquidación administrativa, para poderla adaptar a lo que resulte de la sentencia penal.

Esta consideración no es correcta y se basa en la confusión de la prejudicialidad penal con el necesario respeto de la cosa juzgada, que excede del ámbito tributario y no concede preferencia a la vía penal, sino que, por la propia naturaleza de la institución, la preferencia es fundamentalmente temporal. Cualquier resolución judicial de cualquier orden es tan importante como cualquier otra, de

manera que si la cosa juzgada es de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, será la Jurisdicción Penal la que deberá respetarla. La cosa juzgada afecta a todos los órdenes jurisdiccionales del mismo modo, es decir, todos deben necesario respeto a los hechos juzgados, en su sentido fáctico, y gozan de independencia, todos, en cuanto a las consideraciones jurídicas y valorativas, pues para cada uno lo relevante es "su específico punto de vista".

El resultado de la confusión destacada es paradójico, pues para la Administración existe una prejudicialidad penal devolutiva, mientras que la Jurisdicción se encuentra a menudo presa de una prejudicialidad administrativa de facto. Lo que existe de un modo lógicamente necesario, que es una cuestión prejudicial administrativa no devolutiva (sin que nada obste en nuestro Derecho a que se trate como devolutiva por el juzgador, dado el flexible sistema de nuestra LECrim), ha sido insensiblemente sustituido en la práctica por una prejudicialidad penal devolutiva, es decir, una cuestión penal que paraliza el orden administrativo y que se extiende no sólo a una posible sanción, sino a la estricta determinación de la cuota tributaria, que en nada depende del Derecho penal, pues pertenece íntegramente al tributario.

Paradójicamente, el sistema se ha articulado sobre la base del olvido por parte de la Administración Tributaria, auténtica impulsora del sistema, del principio de capacidad contributiva, pero el delito fiscal "se ha salvado" como institución, es decir, se producen sentencias condenatorias, en parte importante en base al olvido de la presunción de

inocencia por parte de la Jurisdicción Penal, pues de facto es muy difícil evitar la prejudicialidad administrativa lógicamente existente, de manera que es frecuente que en el proceso penal se manejen por el juzgador esquemas propios de prejudicialidad administrativa, como se puede observar en numerosas sentencias.

5.- No existe solución procesal satisfactoria para el delito fiscal, pero el sistema actualmente vigente es, sin duda, el peor de los sistemas posibles, por lo que ha dado lugar a abundante crítica que ha depurado conceptualmente alguno de los errores en que se basa. Ya no cabe duda de que el sistema no responde a las exigencias del principio *ne bis in idem* y se vuelve a tener claro que la cuota tributaria es una obligación *ex lege*, al mismo tiempo que se añora la perdida autotutela administrativa. Ello explica los intentos doctrinales y legales de transformar el sistema. Intentos que hasta ahora han fracasado por dos temores: a la prejudicialidad administrativa devolutiva con la que se acabó en 1985 y a "las dos verdades" que derivarían del paralelismo procedimental.

Las "dos verdades" solo son evitables con un sistema de prejudicialidad devolutiva penal o tributaria. *Tertium non datur*. La única manera de evitar posibles pronunciamientos contradictorios es la prevalencia de una Jurisdicción sobre otra, o la prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción Penal, que opera en nuestro sistema, o la prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, frente a la cual existe un apasionado rechazo.

El que la prejudicialidad devolutiva sea el único sistema que puede evitar las "dos verdades", unido al rechazo de la pejudicialidad devolutiva administrativa y a la inconsciencia sobre la perversión que supone una prejudicialidad penal en la fijación de la cuota tributaria de los delincuentes fiscales, es lo que explica que el sistema vigente haya funcionado durante varias décadas, como una injustificada prejudicialidad penal devolutiva o excluyente, que ha supuesto la desaparición de la cuota tributaria para los delincuentes fiscales con la cadena de privilegios que esto supone. Y ello, pese a la generalizada creencia de que el sistema responde a una prejudicialidad tributaria no devolutiva, en que sistemáticamente lo sitúa la doctrina, pues es lo que en verdad corresponde en nuestro sistema jurídico.

6.- Parece pues, llegado el momento de poner las cosas en su sitio y que cada Derecho y cada Jurisdicción cumpla debidamente su papel, sin usurpar papeles ajenos, de manera que la Jurisdicción Penal condene, pero no sustituya ni a la Administración Tributaria ni a la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Ello supone la aceptación de que la única alternativa posible es el paralelismo lógico de procesos, como quiera que estos se articulen cronológicamente, en la realidad del caso concreto.

De esta manera, la aparición de indicios de delito fiscal no exigiría la paralización de la Administración, sino que ésta seguiría actuando, en orden a la fijación de la cuota tributaria y, al mismo tiempo, daría cuenta a la Jurisdicción Penal a efectos del enjuiciamiento de la

posible defraudación.

El problema conceptual que queda por resolver, que impide cualquier avance en esta cuestión, es la articulación del paralelismo procedimental con el principio *ne bis in idem*, entendido ahora como la prohibición de una doble verdad.

La gravedad de este problema, así como la dificultad de su solución, hace que no se extraigan las debidas consecuencias de la diferencia entre cuota defraudada y cuota tributaria, que se vincula con el carácter doloso del delito, así como con las diferencias entre Derecho penal y Derecho tributario en materia probatoria, especialmente en relación con las presunciones legales, admisibles en el segundo, y vedadas por el principio de presunción de inocencia en el primero.

Esta diferencia, necesaria si se pretende someter al Derecho tributario y al principio de reparto equitativo de las cargas públicas a los defraudadores, empieza a ser patrimonio común pero no ha sido suficiente para devolver a la Administración Tributaria y a la Jurisdicción Contencioso Administrativa sus plenas competencias, sino sólo sobre una parte de la deuda tributaria, la que no entraría en la cuota defraudada, y al final del camino, es decir, tras la sentencia penal. Sin embargo, abre la puerta a lo que se pretende evitar, la posibilidad de dos pronunciamientos diferentes, que son inevitables en cuanto se acepta la posible liquidación administrativa de una cuota tributaria al margen de la fijada por la Jurisdicción Penal en concepto de responsabilidad civil ex delicto. Por ello, una vez

aceptada esta posibilidad no tiene sentido privar temporalmente a la Administración de su autotutela, retardando su actuación hasta después de la sentencia penal.

Esto hace imprescindible abordar la solución del problema en términos de elaboración teórica. Especialmente urgente es la tarea si se considera que la reforma que concluyó con la Ley Orgánica 5/2010 surgió en un contexto de avance en la línea del paralelismo procedimental, que perdió claridad al suprimirse de la Exposición de Motivos de la ley la mención de este claro propósito, y se ha frustrado definitivamente ante el miedo desatado ante el mismo.

Urgencia que aumenta el nuevo Proyecto de Reforma del Código Penal que, claramente en la línea del paralelismo procedimental, nace conceptualmente frustrado en cuanto que el paralelismo que establece es dentro de la propia Administración, que habría de liquidar una deuda "vinculada al delito" y otra no vinculada, sin reconocer propiamente el necesario paralelismo con la Jurisdicción Penal, pues continúa preso de la concepción que priva a la Administración Tributaria y a su línea jurisdiccional de control, la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de la competencia que le corresponde sobre la cuota tributaria, también la de los delincuentes fiscales.

Por ello, la reforma, de prosperar en estos términos, supondría introducir los problemas del paralelismo procedimental, multiplicados hasta el infinito, sin resolver el problema competencial apuntado, la conculcación del artículo 31 CE que lo acompaña, ni la del artículo 24 CE que es otro de los derivados del sistema, el desconocimiento del



derecho a la tutela judicial efectiva.

7.- La presunta prohibición constitucional de "dos verdades" sobre un mismo hecho ha sido, en los últimos tiempos, la justificación más frecuente del sistema procedimental articulado en torno al delito fiscal, en base a la conocida afirmación de la sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983 de que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".

La repetición de esta frase fuera de contexto ha conducido a conclusiones inadecuadas sobre la necesidad de paralización del procedimiento administrativo de liquidación, que explican que el sistema haya resistido el serio intento de abolirlo que supuso el proyecto de reforma del Código Penal de 2007 del que trae causa la redacción literal del 305.5 CP incorporado en la reforma de 2010. Y que, en realidad, continúe resistiendo en la proyectada reforma.

El paralelismo procedimental que supone la continuación del procedimiento tributario aboca conceptualmente al problema de las dos verdades, pues la liquidación que la Administración practicara sería recurrible en vía contencioso administrativa (también la "vinculada al delito" del proyecto de reforma). Pero las críticas del sistema vigente y las alternativas propuestas, si bien no conscientemente, abocan al paralelismo procedimental, y al mismo conducen no pocas resoluciones judiciales que, atentamente leídas, se puede observar que parten del supuesto de que la Administración habrá practicado o practicará la correspondiente liquidación de la cuota no

considerada defraudada. Al mismo conducen también los intentos esporádicos de la Administración de rescatar la cuota tributaria con una liquidación provisional sobre los aspectos no estrictamente abarcados por el dolo, en cuya línea se encuadra la nueva reforma ahora proyectada.

El problema de las dos verdades es inevitable, pues en cuanto el sistema se aparte un ápice de la prejudicialidad penal devolutiva, que está funcionando, pero que se critica desde todas las perspectivas, y se acepte la posibilidad de un ulterior pronunciamiento de la Administración en un caso objeto de previo enjuiciamiento por delito fiscal, está abocado al problema de las dos verdades.

Este problema es inevitable en la propia normativa vigente, en cuanto que se prevé la continuación del procedimiento de liquidación y sancionador tras la sentencia absolutoria y que sólo el muy deficiente funcionamiento de la articulación de la actuación de la Jurisdicción Penal con la ulterior actuación de la Administración Tributaria, unida al tiempo que puede transcurrir en todo el proceso ha evitado que se presente con crudeza, permitiendo que exista un generalizado desconocimiento sobre el mismo.

9.- No existen obstáculos constitucionales a dos posibles "verdades" en sectores diferentes del ordenamiento jurídico, sobre la base de dos enjuiciamientos diferentes de hechos no naturalísticamente contemplados. Esto es posible siempre que no exista una imposición legal de prejudicialidad devolutiva, por lo que no parece que haya ninguna razón para el denodado empeño doctrinal en unificar los resultados de las "dos verdades", al estar sobradamente

afirmada la legitimidad constitucional de las mismas.

Por ello, la solución al problema de las dos verdades se articula de un modo más sencillo y correcto si no se establece ninguna preferencia temporal, sobre lo que no existe ninguna prohibición constitucional a pesar de la creencia generalizada. En definitiva, el delito fiscal no debe paralizar la práctica de la liquidación.

De esta manera, el sistema sería simplemente el que se deriva del normal juego de las cuestiones prejudiciales en nuestra LECrim y del necesario y general respeto a la cosa juzgada, así como, en su caso, del respeto a la prejudicialidad penal devolutiva en los escasos supuestos en los que esta se derive del artículo 10 de la LOPJ, es decir, estrictamente cuando una decisión en un asunto dependa de su previa consideración como delito.

Este es el sistema alemán y el establecido en la legislación española para los delitos contables, en que no es necesario paralizar el procedimiento administrativo de liquidación para pasar el tanto de culpa a la Jurisdicción Penal, sino sólo el procedimiento sancionador. La articulación que el artículo 33 RGRST ha realizado del principio ne bis in idem es, sin duda, más correcta que la que ha realizado el artículo 32 RGRST pues no hay razón para extraer de este principio la paralización del procedimiento administrativo de liquidación.

Aunque se podría objetar que existen diferencias entre la defraudación tributaria y el delito contable, pues la cuota es elemento del tipo (o condición objetiva de punibilidad) sólo en la primera, existen bastantes más

similitudes de lo que parece entre ambos delitos, pues, al existir unos mínimos cuantitativos para apreciar la existencia del delito contable, tienen el carácter de elemento del tipo (o condición objetiva de punibilidad) elementos de la contabilidad que van a determinar la cuota tributaria. La cuestión de la prejudicialidad se presenta en el delito contable en términos extraordinariamente parecidos a como lo hace en el delito de defraudación tributaria.

En consecuencia, el único problema que subsiste es el de la posibilidad de que se afirmen ilegítimamente dos verdades, que se afirme que algo, en sus estrictos términos, es y no es al mismo tiempo. Esto no es, sin embargo, algo connatural al paralelismo procedimental, sino una patología que se puede presentar en cualquier caso de aplicación del Derecho como consecuencia del desconocimiento de la cosa juzgada, para la que el Derecho cuenta con mecanismos, cuyo mejor o peor funcionamiento no es cuestión específica del delito fiscal.

10.- En el sistema establecido, la Inspección de Hacienda, que es quien se encuentra con el delito fiscal en su actuación cotidiana, carece de competencias legales para su investigación, lo que plantea la cuestión de a quién corresponden estas competencias y a quién deberían corresponder.

Dada la inexistencia de previsión legal atribuyendo competencias a la Inspección de Hacienda en la investigación del delito fiscal y la existencia de orden expresa de paralización de actuaciones, la investigación de este delito corresponde, al igual que la de cualquier otro, a la Policía

Judicial, al Ministerio fiscal y a los Jueces de Instrucción, no especializados técnicamente en esta materia.

Esta doble carencia se intenta suplir, por un lado, mediante la utilización de las posibilidades investigadoras de órganos que carecen de competencia para ello, como el Servicio de Vigilancia Aduanera que, aunque tiene reconocido el carácter de Policía Judicial, extiende su competencia al delito de contrabando y excepcionalmente a los delitos conexos, no, en principio, al delito fiscal, y, por otro, mediante la utilización de los Inspectores de Hacienda como "peritos" en el proceso penal, en olvido de elementales principios jurídicos. Tanto si intervienen estrictamente como peritos, como si realizan tareas de investigación bajo la dirección del Juez de Instrucción, en el ejercicio de competencias que, en auxilio judicial, éste no les puede atribuir, en tanto no les sean atribuidas como propias por el Ordenamiento Jurídico.

Los hechos deben ser directamente apreciados por el juzgador, no a través del tamiz de la pericia, y el derecho le es propio, en virtud del principio *iura novit curia*, lo que deja prácticamente sin contenido estas pericias, que no pueden suponer el apartamiento del juzgador penal de la decisión sobre la concurrencia del delito, sustituida por la opinión del perito, asumida por el juez como ajena a su competencia por la mayor especialización en temas tributarios del perito de Hacienda.

Por ello, no basta que los jueces que enjuician los delitos fiscales conozcan el Derecho penal, también deben conocer el Derecho tributario, para poderlo respetar

adecuadamente, de manera que no se produzcan en el proceso penal por delito fiscal resultados como los que denuncia la doctrina, indeseables desde el punto de vista de la presunción de inocencia, de sentencias condenatorias en supuestos que, en el ámbito de la aplicación estricta del Derecho tributario hubieran sido, cuando menos, dudosos, por lo que no hubieran conllevado sanción administrativa.

11.- La Inspección, carente de competencias para la investigación del delito fiscal, cuenta, sin embargo, con un poderosísimo instrumento, cual es la investigación de las cuentas corrientes, que puede utilizar en sus actuaciones más normales, lo que supone una clara desproporción entre las potestades administrativas y su campo de ejercicio, gravosa para los ciudadanos, en cuanto exceda de lo necesario, e inadecuada para los intereses públicos, en cuanto no alcanza a la persecución del delito fiscal.

La cuestión es si esto puede y debe ser así o si, por el contrario, se considera conveniente que la Administración Tributaria no evite, por disposición legal, el delito fiscal, sino que actúe, investigue y lo persiga, introduciendo las modificaciones jurídicas necesarias en el procedimiento de inspección, que lo transformen en un instrumento adecuado de lucha contra el fraude, respetuoso del principio de proporcionalidad y de las garantías del ciudadano.

Pocas dudas caben sobre la respuesta afirmativa a esta cuestión. Ello significa que no se puede continuar evitando la cuestión del establecimiento de las necesarias diferencias procedimentales, legales, y organizativas, en la

actuación de la Administración Tributaria tras los primeros indicios de delito, en cuanto derivadas de la muy diferente posición jurídica de ambas partes, Administración y administrado, en los procedimientos tributarios y en el proceso penal.

El proceso penal en el delito fiscal debe modificarse reconociendo expresamente el papel que en él debe tener la Inspección Tributaria, a la cual, no obstante poseer la competencia material, y ser quien se encuentra con el delito fiscal en su actuación cotidiana, no se le reconocen en la actualidad las competencias de investigación.

Independientemente de las dificultades de articulación técnica, nuestro Ordenamiento Jurídico necesita un procedimiento en el que se reconozcan a la Inspección de Hacienda las competencias para investigar, como auténtica Policía Judicial. Para ello sería necesario que desapareciera la vigente prohibición de actuaciones y que se tomaran las medidas organizativas y procedimentales adecuadas para la realización de esta tarea en el seno de la AEAT, como legítima competencia propia, bajo la posible dirección y el necesario control de la Jurisdicción Penal y el Ministerio Fiscal, así como para garantizar la necesaria independencia de los funcionarios que la realicen.

En definitiva, se trata de atribuir a una rama desgajada de la Inspección de Hacienda, como sucede en Alemania con la Steuerfahndung, la consideración de Policía Judicial, con potestades de investigación del delito en el marco de un procedimiento distinto del de inspección, configurado para salvaguardar las necesarias garantías del

ciudadano. No se trata aquí de hacer una concreta propuesta organizativa, sino de destacar que el núcleo duro del conocimiento que, necesariamente, han de tener quienes se ocupen de la investigación del delito fiscal ha de partir de los conocimientos y experiencia cotidiana de la Administración Tributaria, a los que habría que añadir una adecuada formación jurídica.

12.- La orden de paralización de actuaciones oscurece el legítimo papel del expediente administrativo, espuriamente sustituido por la pericia. Sin embargo, la Jurisprudencia considera medios de prueba válidos los preconstituidos de imposible o muy difícil reproducción en el acto del juicio oral, por lo que no existen obstáculos a la apreciación del expediente de inspección como prueba.

Aunque este expediente sólo fuera tenido en cuenta como prueba documental libremente valorada por el Juez de instancia, constituiría actividad probatoria de cargo y se darían por cumplidas las exigencias del principio de presunción de inocencia. Dicha prueba, con sujeción a los principios de oralidad y contradicción en el juicio oral, es suficiente para suponer una legítima inversión de la carga de la prueba, no por la existencia de una presunción legal, ni una prejudicialidad administrativa *de facto*, sino por la existencia de prueba que tendría que contrarrestar el acusado. La actividad probatoria no es sino una sucesiva inversión de la carga de la prueba a medida que se van aportando pruebas en sentido diverso y ni la presunción de inocencia ni la regla *in dubio pro reo* suponen que la acusación tenga que probar no sólo la presencia de los



elementos constitutivos del tipo penal, sino también la ausencia de todas las causas o hechos que podrían excluir la existencia del delito.

En la medida en que esté completo y bien documentado y estén bien formulados en él los razonamientos que permitan apreciar la posible existencia del delito, el expediente tendrá fuerza y valor probatorio suficientes para destruir la presunción de inocencia. Por el contrario, cuando no se deja adecuada constancia en el expediente de los elementos que han de conducir a la liquidación que nuclea el hecho típico, la acusación no puede prevalecer. Lo mismo sucede si, rota la relación con el expediente administrativo, la acusación se centra en una pericia que, por su propia naturaleza, no puede documentar el hecho punible y tiene vedado pronunciarse sobre el Derecho.

13.- La imposibilidad legal por parte de la Inspección, que no es policía judicial, de realizar una actividad de investigación del delito supone que, una vez surgidos los primeros indicios del mismo, en la medida en que resulte necesaria esta actividad, debe paralizar su actuación.

Sin embargo, la experiencia demuestra que es frecuente que con la mera actuación administrativa se pueda calcular la cuota tributaria, incluso en los casos de delito fiscal, lo que supone que la tarea de la Inspección ya está hecha cuando se plantea el problema de la posible paralización. Por otra parte, la devolución del expediente "para que se ultime o complete", tras la mención de los "indicios de delito" en el informe correspondiente, debe tener efectos importantes en el procedimiento inspector, pues supone la

apertura de la fase preprocesal con el consiguiente cambio de la situación jurídica del contribuyente, a preimputado, y de la Administración, que investiga un posible delito.

Se trata de una instancia preparatoria del proceso penal, que supone un cambio cualitativo en la situación de quienes intervienen en la misma, y un cambio procedimental sustancial, pues la aparición de indicios de delito introduce un nuevo objeto del procedimiento, cual es la investigación del mismo. Cuando el procedimiento administrativo se halla tan íntimamente unido al proceso penal, deben reconocerse al interesado los mismos derechos que si el proceso penal se hubiera ya iniciado.

Solo el respeto absoluto de la orden de paralización de actuaciones puede evitar el problema de la situación de la Administración y de los derechos del contribuyente en la fase preprocesal, precisamente porque esta no existe. El retraso en la interrupción de la actuación administrativa y la ausencia de garantías procesales en el procedimiento tributario plantea el problema de la situación jurídica de Administración y contribuyente singularizada por los indicios de delito y la articulación del procedimiento de inspección tributaria con el proceso penal.

No existe ningún reconocimiento legal ni reglamentario de una fase preprocesal en la que se encontraría el ciudadano sobre el que se cierne la amenaza de una posible incriminación. Donde la doctrina pretende verla lo único que existe es un inextricable desarrollo de la normal vía jerárquica de la AEAT. El ciudadano no tiene reconocido ningún derecho en la no reconocida fase preprocesal, pues ni

siquiera se prevé que se le notifique que se encuentra en la misma y la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo rehúsa el control de la actuación administrativa en dicha fase, dándose por satisfecha con el control que la Jurisdicción Penal realiza del proceso penal, que comienza, precisamente, cuando acaba esta fase.

La Ley General Tributaria no ha articulado un procedimiento que contemple la transformación sustancial de la situación jurídica del contribuyente una vez que sobre él pesan indicios de delito porque en este caso se plantea lisa y llanamente su situación preprocesal, lo que no es estrictamente un problema de procedimiento tributario, de legislación tributaria, sino fundamentalmente procesal penal y, por ello, excede el modesto ámbito de la LGT.

La orden de paralización de actuaciones administrativas evita muchos de los problemas que surgirían de una relación, la de contribuyente y Administración en la fase preprocesal, que simplemente se abandona y deja en la sombra la cuestión de los derechos del ciudadano en esta fase, impidiendo que el problema de la situación jurídica del contribuyente en los casos de delito fiscal se plantee con crudeza. En parte, ello es debido al general desconocimiento de la auténtica situación, que se suple en términos de asunciones, tan razonables como incorrectamente fundadas, sobre derechos que el contribuyente tendría reconocidos por la norma, pero que no tiene. A este desconocimiento ha contribuido el cambio normativo constante en cuestiones organizativas y la insuficiente regulación escrita. Tampoco es ajena al mismo la desjuridificación de la Administración Tributaria, en la

que no está prevista la necesidad de una especialización jurídico-tributaria en ningún campo de su cotidiana actividad de aplicación de la norma tributaria, dado que todos sus miembros son ex definitione especialistas en todo.

14.- La continuación del procedimiento de liquidación tras los indicios de delito plantea el problema de los derechos del contribuyente y sus límites y, en concreto, las posibilidades y los límites del derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario.

Existe consenso doctrinal en una elevada recepción de este principio y en términos abstractos se ha hecho un importante esfuerzo de elaboración doctrinal, pero la cuestión dista mucho de estar resuelta y su análisis produce una sensación de ambigüedad, observable incluso dentro de un mismo autor y en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, con numerosos votos particulares en la materia, lo que apunta a la conveniencia de un cambio de planteamiento.

El entendimiento de la presunción de inocencia y del derecho a la no autoincriminación en el ámbito tributario ha de partir del adecuado entendimiento de las relaciones entre Derecho penal y Derecho tributario, que ha de suponer el reconocimiento del carácter secundario del Derecho penal en esta cuestión. Las construcciones teóricas elaboradas para delitos que podríamos llamar naturales o primarios, como el robo o el homicidio, directamente prohibidos por la ley penal, no son necesariamente adecuadas para los delitos que se podrían llamar secundarios, en el sentido de que no son directamente prohibidos por la ley penal sino que surgen

artificialmente en virtud de una ley, a menudo extremadamente compleja, que impone unas obligaciones cuyo incumplimiento es lo que se va a castigar penalmente.

Se trata, por tanto, de delitos no aparentes, que requieren una ardua tarea de investigación, previa a la determinación de su existencia. No se trata de que se haya cometido un crimen y se busque al culpable, sino que se investiga si se han cumplido obligaciones tan importantes para la comunidad que su incumplimiento es un delito, lo que, en buena lógica, debería suponer que su consideración como tal ha de venir a fortalecer la efectividad de estas obligaciones, no a debilitarla. Si la sociedad impone unas obligaciones que considera tan importantes como para castigar penalmente su incumplimiento, ha de establecer los medios adecuados para controlar su cumplimiento e investigar y, llegado el caso, castigar su posible incumplimiento.

15.- A partir de aquí es preciso un análisis, concreto, de las condiciones reales de aplicabilidad del derecho a la no autoincriminación desde la perspectiva de la normalidad y la proporcionalidad y, consecuentemente, de todo el desenvolvimiento de su reconocimiento, distinguiendo las relaciones de carácter necesario, de las que no se va a poder prescindir, de lo que son meros argumentos de conveniencia. Si las condiciones normales de su aplicabilidad conculcan principios básicos de convivencia habrá que plantearse seriamente el rango de la pérdida que produciría la limitación del reconocimiento del derecho a la no autoincriminación y una vez obtenida una conclusión sobre esta cuestión habría que resolver la relativa a cuál es el

menor de los males para optar por éste, prescindiendo del citado derecho, o de los principios que su aplicación vulneraría o, incluso, recurriendo a complicadas fórmulas de compromiso, que supondrían la aceptación limitada del derecho a la no autoincriminación, tan insatisfactorias como necesarias.

La alternativa sugerida por la doctrina en orden al reconocimiento del derecho a la no autoincriminación es o que se respete el derecho a guardar silencio en las actuaciones de comprobación, lo que supone que no se imponga sanción por falta de cooperación en la misma, o reconocer sólo el derecho a que no se utilicen en el proceso sancionador/penal materiales autoincriminatorios aportados coactivamente durante la comprobación.

Este planteamiento tropieza con la inescindible unidad de los elementos de la liquidación y del tipo del ilícito y la dificultad de desgajar el juicio de reproche de la actividad liquidatoria, lo que sólo sería factible en los aspectos puramente individuales del caso, relativos a concretas circunstancias subjetivas de exclusión de la culpabilidad y de la antijuridicidad, raras en el ámbito tributario por su propia naturaleza.

El juicio de reproche sólo es separable de los aspectos liquidatorios en circunstancias extraordinarias, que podrían exculpar la conducta del contribuyente en cuanto no afectada por ningún grado de culpabilidad, porque incluso la única circunstancia normal, en términos estadísticos, de exclusión de la culpabilidad, en base a una interpretación razonable de la norma, se mueve en un terreno relativamente objetivo,

de Derecho tributario, cual es el carácter razonablemente inteligible de la norma tributaria.

Por otra parte, aunque la carga de la prueba recaerá sobre la Administración Tributaria, los elementos de la imposición pertenecen a la esfera personal del contribuyente, que, por tanto, ha de aportar el grueso de las pruebas en el procedimiento inspector. La exigencia de que el contribuyente aporte la documentación relativa a su situación fiscal no es una cuestión de ponderación, en el momento de la aplicación de la norma jurídica, de los intereses en conflicto, sino que corresponde a la naturaleza de las cosas, pues el contribuyente es el único que realmente puede saber y documentar sus circunstancias tributarias, como propietario absoluto de unos datos que sólo fragmentariamente se podrían encontrar en terceros.

Por ello, si el contribuyente no coopera, el resultado ha de ser, como señala la doctrina, la estimación indirecta, no sólo a efectos sancionadores, sino también para la fijación de la cuota tributaria. Aquí hay que considerar la extraordinaria dificultad práctica de las estimaciones indirectas cuyo objeto no es la fijación de un hecho, sino una magnitud basada en una ingente cantidad de datos que hay que conseguir, fragmentariamente, de terceros, lo que conduce a bases impositivas muy frágiles a pesar del enorme coste de medios que suponen. A esto hay que añadir que su utilización a efectos penales parece que supondría su reconducción a la prueba indiciaria, que ya plantea problemas en delitos de una sola acción, lo que exige calibrar en su justa medida las posibilidades de soportar

con pruebas indiciarias las estimaciones indirectas.

Aumentar la fiabilidad de esta manera de fijación de bases requeriría recurrir a medidas investigadoras propias del proceso penal, como las escuchas telefónicas o las entradas domiciliarias, que supondrían una mayor incidencia en los derechos del ciudadano pero seguirían ofreciendo datos parciales y conduciendo a resultados no fácilmente transformables en cuotas tributarias jurídicamente resistentes. Se trata, además, de medidas que, por su propia naturaleza, sólo se podrían utilizar excepcionalmente, lo que obliga a concluir que las estimaciones indirectas que se plantean como alternativa no podrían tener sino un carácter excepcional, y ello en el contexto del carácter masivo de los sistemas tributarios modernos.

Por ello, la cuestión es quién colaboraría si no se sanciona la obligación de colaborar. La respuesta es muy simple, o los contribuyentes que saben que sus datos son ya conocidos por la Administración Tributaria o aquellos que, por las razones que fuesen, quisieran ser honestos. Los demás no lo harían.

La aplicación del derecho a la no autoincriminación, con todas sus consecuencias, en los términos planteados por la doctrina, en el ámbito de los procedimientos tributarios, conduciría a la desaparición de los sistemas tributarios que hoy conocemos, a la aplicación del delito fiscal sólo en casos excepcionales, con medidas de investigación extraordinarias, en un contexto en que se habría privado de generalidad al sistema y a la desaparición del principio de igualdad y generalidad en la aplicación de los tributos.



16.- Ello hace imprescindible plantearse qué es lo que se habría conseguido a cambio, analizando seriamente qué es lo que se está garantizando con estos derechos, y las auténticas exigencias del artículo 25 de la Constitución en materia tributaria.

La clave ha de encontrarse en el adecuado entendimiento del principio de presunción de inocencia que impone a la acusación la carga de la prueba que, sin embargo, ex definitione, en materia tributaria ha de recaer sobre el contribuyente. No se trata aquí de la ponderación de los derechos reconocidos en el artículo 25 de la Constitución con el interés público y el artículo 31 de la misma en el marco de la aplicación del Derecho, sino de una cuestión previa relativa a la propia concepción del Estado y a los costes de las más importantes de sus pretensiones. El sistema tributario ha de ser justo, para ello hay que adaptarse a la capacidad económica y para medir ésta son necesarias pruebas de las que sólo dispone el contribuyente. Se trata, por tanto de una cuestión política previa y no estrictamente de aplicación del Derecho.

La situación respecto del derecho a la no autoincriminación en materia tributaria es la misma que en relación con el test de alcoholemia, pues, al igual que se ha concluido por la Jurisprudencia en relación con determinados elementos al margen de la voluntad, se ha de concluir en relación con los libros y documentos contables que se deben de llevar y exhibir obligatoriamente, cooperando con la Inspección en la adecuada determinación de la deuda tributaria, porque, por muchas ilusiones de

libertad que nos hagamos en nuestras modernas sociedades democráticas, solo hay dos cosas seguras en la vida, y estas son la muerte y los impuestos.

Por ello, tan independientes de la voluntad del individuo son el aliento y los tejidos corporales como el impuesto, que también impone sus propias reglas de juego, y el tejido corporal del impuesto moderno, en la medida en que quiera ser general y basado en la capacidad económica, no puede ser sino la obligación de llevar contabilidad y documentos que la soporten, y aportarlos llegado el caso.

Se podría objetar que entonces se podría hacer obligatorio todo, a fin de excluirlo de estos derechos. Este supuesto no es tan teórico como parecen creer quienes lo apuntan, pues ya cabe preguntarse si queda algo no obligatorio o no prohibido, pero este problema no se plantea al nivel del derecho a la no autoincriminación en la concreta aplicación del Derecho, sino al nivel de los límites del Estado, pues una sociedad que tolera un exceso de obligaciones y prohibiciones para todos con carácter general, no puede legítimamente plantearse la cuestión de parar las consecuencias de las mismas solo en casos concretos que, por cierto, no son los que afectan a los más débiles.

17.- La cuestión que surge entonces es la de si nos hemos quedado sin este derecho, lo que conduce a preguntarse si es precisamente el derecho a la no autoincriminación la auténtica cuestión. En efecto, de un examen detallado de la Jurisprudencia, tanto la criticada de nuestro Tribunal Constitucional como la invocada del Tribunal Europeo de

Derechos Humanos, se puede deducir que la auténtica cuestión es el derecho a un proceso justo y el respeto a la dignidad de la persona y a sus posibilidades de defensa frente a los poderes públicos, en el que, efectivamente, el derecho a no autoincriminarse, en el adecuado contexto, juega un papel principal.

El adecuado contexto en que se ha de situar el análisis de la presunción de inocencia y el derecho a la no autoincriminación ha de ser el del origen de estos derechos, que se asentaron en el entorno de los primeros movimientos revolucionarios europeos, conectados explícitamente con la supresión de la tortura, en base a tres grandes grupos de consideraciones relativas a la dignidad humana, incompatible con la tortura, la ineficacia de ésta como método de investigación y probatorio, y la base "estadística" de la presunción, y es que, si hay un asesinato o un robo habrá un asesino o un ladrón, y el resto de los miembros de la sociedad será inocente. De ahí que se afirme la necesidad de que quien sostenga una acusación concreta aporte la carga de la prueba.

La cuestión es hasta qué punto estos presupuestos están presentes en el contexto en el que, en materia tributaria, habrían de operar estos derechos. Así habría que plantearse hasta qué punto afectarían a la dignidad humana las medidas concretas que en el ámbito tributario pudieran ser cuestionables desde la perspectiva de los mismos. También habría que ver hasta qué punto serían eficaces o ineficaces, así como las posibles alternativas y, por último, tampoco sería del todo irrelevante la consideración de si el

presupuesto meramente estadístico que se encuentra en la base de la presunción de inocencia es el realmente existente en el contexto de las obligaciones tributarias. Es decir, lo normal es que ante un asesinato exista un asesino, mientras cada uno de nosotros es inocente. Tan normal como que cada uno de nosotros sea culpable de tener que pagar elevados impuestos, lo que invierte la base fáctica de la presunción de inocencia.

18.- Es preciso, por tanto, invertir el planteamiento, pues no se trata de afirmar el derecho a la no autoincriminación de un modo absoluto, sino que, partiendo de la afirmación del deber general de contribuir y de las naturales exigencias de la aplicación de los tributos, es preciso analizar las concretas limitaciones que del mismo se derivan para los procedimientos tributarios en orden a garantizar el respeto del derecho a un proceso justo, a las posibilidades adecuadas de defensa y en términos concretos, en su caso, del derecho a la no autoincriminación, pues la negación de su carácter absoluto no debe suponer desconocer que, en determinadas circunstancias, debe estar vedada la obtención coactiva de material autoincriminatorio y la utilización en una acusación penal de declaraciones autoincriminatorias obtenidas bajo coacción en un procedimiento de investigación administrativo.

Respecto de los requisitos realmente exigibles en los procedimientos tributarios desde la perspectiva del derecho a la no autoincriminación se deben tomar en consideración los diversos criterios propuestos por la doctrina, que, justamente desautorizados por otros sectores de ésta, en

cuanto incapaces de delimitar con carácter general el citado derecho son, sin embargo, relevantes para afirmar las garantías derivadas del derecho a un proceso justo extendidas al procedimiento inspector en casos concretos.

El fundamento último del derecho a la no autoincriminación hay que buscarlo en el principio de presunción de inocencia, en su manifestación que sitúa en la acusación la carga de la prueba, de manera que operaría respecto de posibles datos incriminatorios que no están al alcance del acusador. Así, al margen de la contabilidad y los soportes documentales obligatorios, no se pueden exigir declaraciones o documentos directamente incriminatorias y no se debe sancionar su no aportación, entre otras razones porque no se puede tener la certeza de su existencia y porque, si dependen exclusivamente de la voluntad del interesado, iría contra la dignidad humana el intentar forzar su aportación.

19.- La situación jurídica del ciudadano frente a los poderes públicos adquiere unos tintes muy especiales cuando sobre el mismo empieza a pesar la sospecha de un delito, pues en este caso los poderes públicos tienen potestades inquisitivas que afectan de un modo importante a sus derechos, que, en consecuencia, hay que proteger. Este es todavía, a todos los efectos, inocente, y la presunción de inocencia, más que como una protección del delincuente, debiera ser vista, como lo fue en sus comienzos, como una protección de todos y cada uno de los miembros de la sociedad que podrían ser injustamente incriminados.

Si la acusación se fragua en el procedimiento

inspector, en este deben operar las correspondientes garantías. Por ello, la consecuencia más importante que del artículo 24 CE se ha de extraer en relación con la fase preprocesal es la necesidad de respeto del principio de claridad procedimental en la fase de penumbra, en que aún continúa el procedimiento de aplicación de los tributos pero ya las actuaciones son ambivalentes, y de que el ciudadano sepa en qué situación se encuentra, de manera que tenga la oportunidad de explicar y defender su posición, porque se le haya puesto debidamente en conocimiento de las consecuencias que de la misma podría pretender extraer la Administración Tributaria y la Jurisdicción Penal.

El principio de claridad procedimental supone la necesidad de evitar que el inspector se convierta en un pseudojuez de instrucción, que reúne todo el material probatorio que va a servir para enervar la presunción de inocencia, mientras que el obligado tributario se encuentra en un papel de preimputado sin reconocimiento de los correspondientes derechos, pues ni siquiera se le ha informado de esta situación.

El no reconocimiento legal de fase preprocesal alguna supone que la misma queda fuera del necesario control jurisdiccional. Sin embargo, la decisión de denunciar al Ministerio Fiscal el resultado de las comprobaciones administrativas cuando se estime que "la infracción tributaria pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", no puede quedar al margen de la revisión jurisdiccional, pues esto supondría que el particular afectado por tal decisión se vería privado de su derecho a

la tutela judicial efectiva.

La Jurisdicción contencioso Administrativa se ha negado sistemáticamente a entrar en el control de esta cuestión, afirmando que el proceso penal cuenta con las adecuadas garantías, pero el problema que se plantea no es ese, sino el del nivel de respeto de las garantías propias de un procedimiento administrativo y hasta qué punto el respeto de las garantías del proceso penal, en el proceso penal, es suficiente, pues la posible incriminación de una persona, a partir de un procedimiento administrativo carente de control, aunque no tan grave como una condena, no es, en sí, baladí.

En consecuencia, la cuestión es la de hasta qué punto se respeta el principio de seguridad jurídica en un procedimiento administrativo que se trunca por la orden de paralización de actuaciones sin que el contribuyente haya tenido ocasión de ser oído, y la de hasta qué punto el envío del expediente al Ministerio Fiscal no es un trámite administrativo de carácter sustantivo, digno por tanto de una mayor consideración desde la perspectiva de la situación jurídica del afectado por el mismo.

El problema pues, estriba en determinar el cauce procesal para lograr la revisión jurisdiccional de las vulneraciones que pudieran cometerse en las actuaciones previas de la Administración, o, dicho en términos más neutrales, para someter al control jurisdiccional dichas actuaciones. Control que corresponde a la Jurisdicción Contencioso Administrativa en tanto no se utilicen medidas de investigación que requieran el control de la Jurisdicción

Penal, en cuyo caso, esta debería ejercer el control adecuado, y desde el primer momento de la investigación.

Esto plantea la cuestión de si en el actual marco normativo se dan las condiciones para que una posible actuación investigadora de la Administración Tributaria, en el seno del procedimiento tributario, único que le compete, pueda reunir unos mínimos requisitos jurídicos que permitieran sostener legítimamente sus resultados en el proceso penal, no sólo desde el punto de vista del derecho a la no autoincriminación, en los términos que se están planteando doctrinalmente, sino, en términos mucho más modestos, del respeto a una mínima seguridad jurídica.

En la medida en que la Administración se paralice absolutamente, la cuestión de los derechos del ciudadano en la fase preprocesal se reduciría a la notificación al contribuyente de esta circunstancia y a su adecuado control jurisdiccional por la Jurisdicción contencioso Administrativa, pues la Jurisdicción Penal no es competente *ratione materiae* para decidir si la Administración debió o no liquidar, o para controlar la legalidad de su actuación estrictamente tributaria.

20.- El paralelismo procedimental fue el sistema ya previsto por la Ley 10/1985, como creyeron muchos al principio, y solo un enorme y generalizado malentendido nos apartó de él. Por razones de muy diverso tipo el paralelismo procedimental no se acaba de entender por los tributaristas españoles. Fue entendido, sin embargo, en sus primeros tiempos, fuera del mundo tributario, pues en la magistratura se estimó a menudo que ese era el sistema articulado, de



manera que fue la Administración la gran protagonista de su rechazo. Y lo entiende perfectamente el Tribunal Constitucional.

De las primeras reacciones doctrinales a la Ley Orgánica 5/2010 y de la inactividad del legislador tributario respecto de la puerta que la misma abre al paralelismo procedimental se puede concluir que ni el legislador español ni la doctrina se han liberado del prejuicio de la prejudicialidad penal ni le han perdido el miedo al problema de las dos verdades. Por ello, tan pronto como se publicó el Proyecto y se publicaron los primeros comentarios sobre la propuesta de reforma, se pudieron detectar los primeros malentendidos, que han hecho prevalecer una interpretación de la reforma que la priva prácticamente de virtualidad. Al menos de cualquier virtualidad conceptualmente seria, sin perjuicio de que la recaudación conectada al delito fiscal ahora pueda ser más efectiva y completa, con lo que el problema recaudatorio, al parecer, se habría resuelto.

La Disposición Adicional Décima de la vigente Ley General Tributaria y el nuevo apartado 5 del artículo 305 del Código Penal, en la interpretación que de éste ha prevalecido, no suponen ninguna alteración fundamental en el sistema, a salvo de la estrictamente estadística, pues la recaudación conectada con el delito fiscal irá a las estadísticas de la AEAT y no a las del Ministerio de Justicia, sin perjuicio de que vengan a resolver uno de los problemas más sangrantes planteados por el sistema articulado, derivado de la que con benevolencia se podría

calificar de deficiente ejecución por la Jurisdicción Penal de la responsabilidad civil derivada del delito.

El problema, sin embargo, no es estrictamente recaudatorio, y tiene una gran importancia conceptual pues afecta al principio de igualdad en la imposición. Por ello, deja subsistentes la mayoría de los problemas que plantea nuestro sistema de "persecución" del delito fiscal. Y deja subsistentes importantes privilegios del defraudador.

Por ello, la mención a los intereses de demora con la que el nuevo apartado 5 del artículo 305 CP pretende resolver el problema de la diferencia entre los intereses que han de pagar los contribuyentes honestos que cometen un error o sostienen razonablemente criterios diferentes a los de la Administración y los defraudadores, dudosamente va a resolver el problema. La deuda tributaria tiene un régimen de intereses de demora que es propio y que debe aplicarse también a los defraudadores, pues el delinquir no puede suponer ningún privilegio, si no es en una situación gravemente enferma. Por el contrario, la responsabilidad civil derivada del delito tiene su propio régimen de intereses, sin que el hecho de que el perjudicado sea la Hacienda Pública tenga que suponer una excepción al mismo, que tampoco estaría justificada, lo que explica la rebeldía de los tribunales en orden a la aplicación de los intereses de demora tributarios a la misma.

El Proyecto de Reforma de 2007, que se truncó por razón del tiempo político, conectado con la cercanía de unas elecciones generales, ha quedado definitivamente truncado, a pesar de que la reforma tuvo lugar por Ley Orgánica 5/2010.

Ahora bien, la tendencia a cerrar en falso las reformas explica la velocidad con que estas se suceden y ya existe un nuevo proyecto de reforma del Código Penal en esta materia. Se plantea de nuevo la cuestión de la continuación del procedimiento tributario tras los indicios de delito y del paralelismo procedimental. Y de nuevo se plantea prisionera del temor a las dos verdades. Por ello el proyecto, que establece un paralelismo procedimental real dentro de la propia actividad liquidatoria de la Administración, establece un paralelismo solo aparente respecto a la Jurisdicción Penal a la que, en última instancia, sigue concediendo primacía para la determinación de la cuota tributaria.

## BIBLIOGRAFIA

AGUALLO AVILÉS, A.:

- "Infracciones (artículo 79)", en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- "Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoinculparse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990", *Quincena Fiscal* 21-22/2004.

AGUALLO AVILÉS, A./GARCÍA BERRO, F., "Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente", *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000.

AGUALLO AVILÉS, A./ BUENO GALLARDO, E. "El contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la Jurisprudencia Tribunal Constitucional Español y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II, págs. 1.353 y ss.

AGULLÓ AGÜERO, A., *Comentarios a la Legislación Penal, Delitos e infracciones en materia de contrabando*, Edersa, Madrid, 1984.

ALARCÓN SOTOMAYOR, L., *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, Iustel, Madrid, 2008.

ALMENAR BELENGUER, J./ RIPLEY SORIA, D., en VV.AA., Coordinador HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., *Comentarios a la Ley General Tributaria (Volumen II)*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.

ALONSO GALLO, J., "La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal", *La Ley*, n. 6291, 8 de julio de 2005.

ALONSO GONZALEZ, L. M.:

- "Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave", *Quincena Fiscal*, ed. Aranzadi, n. 5/2003.
- "La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal", *Quincena Fiscal*, ed. Aranzadi, n. 5/2007.
- «El delito fiscal en los tributos autoliquidados». *Revista Técnica Tributaria*. nº 77. 2007, págs 61 y ss.

ALONSO MADRIGAL, F.J./GÓMEZ-LANZ, F.J., "Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación", *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, nums. 282-282, agosto-septiembre, 2006, págs.5 y ss.

ALONSO PEREZ, F., "Los derechos del imputado no detenido tras la reforma de la Ley 38/2002, de 24 de octubre", *La Ley*, n. 5689, 3 de enero de 2003.

ALGUACIL MARI, P.:

- "La Doctrina administrativa sobre el motivo económico válido en las reestructuraciones societarias.", *Jurisprudencia Tributaria* Aranzadi, n. 44/2006.
- "La concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones en los supuesto de simulación. (Comentario a la Sentencia de la

Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2005)", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, n. 14/2006.

ALIAGA, J.A. "Normativa comentada de Prevención del Blanqueo de Capitales", La Ley, 2010.

ALONSO TEJUCA, J.L., Fiscal coordinador de delitos económicos de Extremadura, "Algunos aspectos procesales vinculados al delito fiscal", cuya publicación no consta.

ANEIROS PEREIRA, J., "El Delito Fiscal", en VV.AA., *Estudios Jurídicos en Memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II págs. 1.501 y ss.

ANIBARRO PEREZ, S./SESMA SANCHEZ, B.:

- *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.
- *Estudios de la Ley General Tributaria*, VV.AA, ed. Lex Nova, Valladolid, 2006.

APARICIO PEREZ, A./ÁLVAREZ GARCÍA, S., "El llamado delito contable", *Crónica Tributaria*, num. 136/2010, pág. 7 y ss.

APARICIO PEREZ, J.:

- "La Jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio", *Impuestos*, n. 11, 1990.
- "El delito fiscal", VV.AA., *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, ed. Lex Nova, Valladolid, 1991.
- *La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A: Los Agentes Especiales*, ed. Ibidem, Madrid, 1993.
- *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- "La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública", *Revista Información fiscal*, Lex Nova, enero-febrero de 2000.

APARICIO PEREZ, J./BAENA AGUILAR, A./GARCÍA DE LA MORA, L., /MARTÍNEZ LAGO, M.A., *Delitos e infracciones tributarias: Teoría y práctica*, ed. Lex Nova, Valladolid, 1991.

ARAGONESES MARTÍNEZ, S., en VV.AA. *Derecho Procesal Penal*, ed. Universitaria Ramón Areces, séptima ed., Madrid, 2004.

ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos Tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1991.

AYALA GÓMEZ, I.:

- *El delito de defraudación tributaria, artículo 349 del Código Penal*, Monografías Civitas, Madrid, 1988.
- "Consumación y prescripción del Delito Fiscal", en VV.AA., *El delito fiscal*, Foro de Abogados Tributaristas/Gaceta Fiscal, enero de 2000.
- AYALA GÓMEZ, I., "Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 257 y ss.

BACIGALUPO SAGGESE, S.:

- *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Ceura, Madrid, 2000.
- *Ganancias ilícitas y Derecho Penal*, Ed. Ceura, Madrid, 2002.
- "Las personas jurídicas como sujetos del derecho penal (Insuficiencia del "levantamiento del velo")", en VV.AA., *El levantamiento del velo*, Boletín del ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n. 22, septiembre de 2002.

BACIGALUPO ZAPATER, E.:

- *Estudios sobre la parte especial del derecho penal*, Ed. Akal (2ª ed.), Madrid, 1994.
- "La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho penal económico", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER, E.), *Derecho penal económico*, Buenos aires, 2000.
- "El delito fiscal", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER, E.), *Derecho penal económico*, Buenos aires, 2000.
- "Protección penal del medio ambiente", en VV.AA. (director BACIGALUPO ZAPATER, E.), *Derecho penal económico*, Buenos aires, 2000.

BAJO FERNANDEZ, M.:

- *El parentesco en el Derecho penal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1973.
- "Delitos contra la Hacienda Pública", *Gaceta Fiscal*, n. 42/1987.
- "Problemas de prueba y del error en el delito fiscal", *Empresa y Delito en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, 1997.
- "La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000)", *Actualidad Penal*, n.8, del 19 al 25 de febrero de 2001.

BAJO FERNÁNDEZ, M./SUAREZ GONZALEZ, C. J., *Manual de Derecho Penal, Parte Especial*, Ed. Ceura, Madrid, 1993.

BAL FRANCÉS, E., "Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública", en VV.AA. *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 189 y ss.

BALLESTEROS MARTÍN, J.M., "Medios de prueba, declaración del imputado, documentos, testigos, peritos. La valoración de la prueba", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., CISS, Madrid, 2009, págs. 521 y ss.

BANACLOCHE, J., "Atestado y prueba pericial", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 274 y ss.

BANACLOCHE PALAO, C., *La Estimación Indirecta*, Aranzadi, Navarra, 2002.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Guía práctica de sanciones tributarias*, La Ley, Madrid, 2005.

BAÑERES SANTOS, F., "Delito fiscal (art. 305, 306 y 307)", en VV.AA., *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*, Dir. QUINTERO OLIVARES, G., Aranzadi/Thomson Reuters, Madrid, 2010.

BARRACHINA JUAN, E., "Algunas consideraciones sobre el delito fiscal (caso Telecinco)", *Gaceta Fiscal*, junio de 2007.

BAYONA DE PEROGORDO, "Aspectos procedimentales del delito fiscal", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.15-16/1977.

BERMEJO RAMOS, J. "El delito fiscal: aspectos procedimentales", *Tribuna Fiscal*, n. 4/1991.

BERTRAN GIRÓN, F., "La culpabilidad: el dolo, causas eximentes y atenuantes", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F. M., CISS, Madrid, 2009, págs.161 y ss.

BERNSMANN, K., "Die Aussetzung des Strafverfahrens nach Par. 396 AO-missverstanden oder überflüssig: Eine Skizze", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt, Colonia, 2003.

BILBAO ESTRADA, I./CHAZARRA QUINTO, A., "La supresión del trámite de audiencia en los delitos contra la Hacienda Pública. Una reflexión en torno a la deficiente articulación de los procedimientos de aplicación de los tributos y el proceso penal", *La Ley*, ns. 6752 y 6753 de 9 y 10 de julio de 2007.

BMF, *Amtliches AO-Handbuch*, 2005.

BOIX REIG, J., "Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal", en VV.AA., *Delito socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.

BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

BRAUNS, U., "Disziplinarische Verfolgung von Beamten nach strafbefreiender Sebstanzeige", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt, Colonia, 2003.

CALDERON CEREZO, A.:

- "Efectos penales de la regularización tributaria: Un análisis del art. 305.4 del Código Penal", en VV.AA., *El delito fiscal*, Foro de Abogados Tributaristas/*Gaceta Fiscal*, enero de 2000.
- "La responsabilidad civil derivada del delito fiscal", ponencia presentada en el Curso "Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria", celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, los días 4-6 de mayo de 2005.

CAMPOS NAVAS, D., "Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo", *Diario La Ley*, N° 6383, Sección Doctrina, 21 Dic. 2005, LA LEY 5109/2005.

CARMONA RUANO, M., "Jurisprudencia reciente en relación con el delito fiscal", Ponencia, Madrid, 5 de marzo de 2008, Centro de Estudios Jurídicos.

CARRETERO PEREZ, A., "El sentido actual del los Delitos contra la Hacienda Pública", *Revista Crónica Tributaria* n. 53, 1985.

CASADO OLLERO, G., "Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal", en VV.AA., *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II, págs. 1597 y ss.

CHECA GONZÁLEZ, C., prólogo a MERINO JARA, I./SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J. L, *El delito Fiscal*, Cuadernos Fiscales, ER, Madrid, 2004.

CHICO DE LA CÁMARA, P.:

- "El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo", *Quincena Fiscal*, n. 11, junio de 1998.
- *EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL POR LA LO 5/2010. REFLEXIONES CRÍTICAS Y PROPUESTAS DE LEGE FERENDA*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2012.

CHICO DE LA CÁMARA, P./HERRERA MOLINA, P. M., "Las ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?)", *Impuestos*, n. 14, julio de 1999.

CHOCLAN MONTALVO, J. A.:

- "Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el Delito Fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable", en VV.AA., *El delito fiscal*, Foro de Abogados tributaristas/Gaceta Fiscal, enero de 2000.
- "Problemas actuales del delito fiscal", en VV.AA. *Derecho penal económico*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001.
- "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo", *La Ley*, 1/2004.
- "Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)", *La Ley*, n. 6296, 15 de julio de 2005.

CLEMENTE CASAS, I/ÁLVAREZ FEIJOO, M., "¿Sirve de algo un programa de compliance penal? ¿Y qué forma le doy? (responsabilidad penal de la persona jurídica en la lo 5/2010: incertidumbres y llamado por la seguridad jurídica)", *Actualidad Jurídica Uria Menéndez* / 28-2011.

COLLADO YURRITA, P., "La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal", Ed. Tirant lo Blanch, Monografías, Valencia, 1996.

COLMENERO MENÉNDEZ DE LUARCA, M., "Conformidad de la Administración tributaria y sanción penal", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 67 y ss.

COLOMA CHICOT, J. A.:

- *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001.
- "La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil "ex delicto"?" *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, 2001, Volumen VI.
- "La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria", *La ley*, 5, 2006.
- "Problemas técnicos planteados en el enjuiciamiento de las causas por delito fiscal, Comentario a la Sentencia de la Sala



Segunda del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2006", InDret, 3/2007 ([http://www.indret.com/pdf/462\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/462_es.pdf))

CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", *Crónica Tributaria* 123/207, págs. 69 y ss.

CORTÉS BECHIARELLI, E. "Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o el Derecho penal recaudador)", en *Comentarios a la Reforma Penal de 2010*, Directores ALVAREZ GARCÍA, F.J./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, págs.347 y ss.

DE JUAN CASADEVALL, j., "La articulación de la regla "ne bis in idem" en el ámbito tributario", en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol II. págs. 1.441 y ss.

DE LA OLIVA SANTOS A., en VV. AA., *Derecho Procesal Penal*, ed. Universitaria Ramón Areces, séptima ed., Madrid, 2004.

DE LA PEÑA VELASCO, G., "Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal", *Crónica Tributaria*, n. 53, 1985.

DE LA TORRE DÍAZ, F., ponencia "El delito fiscal como instrumento anti- fraude: balance de una reforma" en el Congreso de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda (IHE), octubre de 2010, Tarragona.

DEL MORAL GARCÍA, A., "Prueba pericial en los delitos contra la Hacienda Pública", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 298 y ss.

DELGADO GARCÍA, J., *El delito fiscal*, Ed. Colex, Madrid, 1995.

DELGADO PACHECO, A.:

- "Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria", *Gaceta Fiscal*, n. 25, 1985, págs. 110 y ss.
- "Dos cuestiones abiertas en la persecución del delito de defraudación tributaria", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 247 y ss.

DOLZ LAGO, M. J., "Los Delitos contra la Hacienda Pública. Síntesis Jurisprudencial y Doctrinal", *Impuestos*, n. 18, 1993.

DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, IEF/Ediciones Francis Lefevre, Madrid, 2011.

DOVAL PAIS, A., *Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes en blanco*, monografías, Tirant lo Blanch/Universitat de València, Valencia, 1999.

ENRIQUEZ SANCHO, R., "Consideraciones sobre el Delito Fiscal", *Revista Crónica Tributaria* n. 53, 1985.

ESPEJO POYATO, I.:

- "Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán", *Crónica Tributaria*, n. 59, 1989.

- "Las Disposiciones Adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley 18/1.991, de 6 de junio, del IRPF, sobre Regularización Tributaria". Cuadernos de Actualidad, 7/1.991.
- *Organización y funciones de la Inspección de los tributos del Estado*, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 1.992.
- "Organización y funciones de la Administración tributaria en el marco del actual procedimiento tributario. El artículo 61.2 de la Ley General tributaria y las disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas", en VV.AA., (Directora ESPEJO POYATO, I.), *Aspectos formales del Derecho tributario*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, 1995.
- "Las Declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria", *Impuestos*, 3/1.996.
- "Nuevas tendencias en la aplicación de cláusulas antielusión" en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol I. págs. 453 y ss.
- "La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos", en VV.AA., *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 2009.

FALCON Y TELLA, R.:

- Editorial del n. 3/96 de Quincena Fiscal.
- "Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 del RGIT y en los art. 9 y 10 de la LOPJ", *Quincena Fiscal*, nº 11/1998.
- "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria", *Quincena Fiscal*, n. 19, 1998.
- "El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente", *Quincena Fiscal*, n. 10, 1999.
- "El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de "lex certa" en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000", *Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, num. 1/2001.
- "La liquidación provisional como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de la prescripción tributaria: la STS de 10 de octubre de 2001, *Quincena Fiscal*, n. 18, 2001.
- "Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006 de 29 de noviembre (I)", *Quincena Fiscal*, 2/2007.
- "La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas de la STS 20 enero 2006, en VV.AA. *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 239 y ss.
- "La reforma del Código penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 1/2011 (Editorial).
- "La STC 57/2010, de 4 de octubre (caso "El Pocero"): La necesidad de respetar la personalidad independiente de cada sociedad y la determinación del IVA defraudado a efectos sancionadores", *Quincena Fiscal*, febrero II, 2011.

- "De nuevo sobre la "declaración especial" prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo", Quincena Fiscal Aranzadi num. 13/2012 (Editorial), Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.
- "De nuevo sobre la "declaración especial" prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (y II): titular "jurídico" y titular "real"", Quincena Fiscal Aranzadi num. 14/2012 (Editorial), Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.
- "La regularización del «quinto año»", Quincena Fiscal Aranzadi num. 4/2012 (Editorial) Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.
- "El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero", Quincena Fiscal Aranzadi num. 10/2012 (Editorial), Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

FERNANDEZ CUEVAS, A., "El delito fiscal ¿delito imposible?", Cuadernos de Documentación I, Delito Fiscal, Dirección General de lo Contencioso del Estado, Gabinete de Estudios.

FERNANDEZ OUBIÑA, A., "La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública", Crónica Tributaria, n. 75/1995.

FERREIRO LAPATZA, J. J.:

- "Delito Fiscal y prescripción tributaria", Revista Técnica Tributaria, n. 43, 1998.
- "Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública", Quincena Fiscal, n. 21, 1999.
- "Economía de opción, fraude de Ley, sanciones y delito fiscal", Quincena Fiscal, n. 8/2001, abril de 2001.
- "Resultado contable y base imponible. Deslegalización, autodeterminación y delito fiscal", Quincena Fiscal, n. 8, abril de 2007.
- *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004.

FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, CIRCULAR 1/2011, DE 1 DE JUNIO, RELATIVA A LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS CONFORME A LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL EFECTUADA POR LEY ORGÁNICA NÚMERO 5/2010.

FORCADA JORDI, M., "Acerca de la conformidad en el proceso penal", La Ley, Año XII, n. 2674.

FRANZEN-GAST-SAMSON, *Steuerstrafrecht*, C.H. Beck Verlag, München, 1985.

FUENTES QUINTANA, E., "Introducción" en *Principios de la Imposición* de Fritz Neumark, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, página XLVI.

GARBERI LLOBREGAT, J.:

- *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, Ed. Trivium, Madrid, 1989.
- *El procedimiento administrativo sancionador*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- "Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributaries", en VV. AA, director GARBERI LLOBREGAT, J., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, vol. I.

GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos Tributarios y Derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2004.

GARCIA DE PAREDES, A., "Práctica y valoración de la prueba pericial penal en la fase del juicio oral", en VV.AA. Recopilación de ponencias y comunicaciones, planes provinciales y territoriales de formación, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1992.

GARCIA DIEZ, C., "La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario", *Impuestos*, n. 17/2006.

GARCIA-HERRERA BLANCO, C./HERRERA MOLINA, P.M., "El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales", *Impuestos* 14/2005, págs. 15 y ss.

GARRIDO FALLA, F. "La evolución del concepto jurídico de policía administrativa", *Revista de Administración Pública*, n. 11/ 1.953.

GRACIA MARTIN, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*, Ed. Trivium, Madrid, 1990.

GARCIA NOVOA C., "Elementos de cuantificación de la obligación tributaria" en VV.AA. (director CALVO ORTEGA, R., y coordinador TEJERIZO LÓPEZ, J.M.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson/Cívitas, Madrid, 2004.

GASCÓN JUSTE, A., "La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos" en VV.AA., *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

GIMENO SENDRA, V.:

- "Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal", *La Ley*, n. 5817, de 4 de julio de 2003.
- "Los principios de legalidad y non bis in idem en la doctrina del Tribunal Constitucional", *La Ley*, n.6735, de 14 de Junio de 2007.

GIMENO SENDRA/MORENO CATENA/CORTES DOMÍNGUEZ, *Derecho Procesal. Proceso Penal*, Edit. Tirant lo Blanch, 1993.

GÓMEZ COLOMER, J.L. "Una nueva limitación del acceso a la casación penal (Comentario de urgencia a la Ley 36/1998, de 10 de noviembre)", *La Ley*, n.379, de 25 de febrero de 1999

GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., "Prescripción y fraude de ley en el delito fiscal: ¿In dubio pro reo v. in dubio pro fisco?", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 205 y ss.

GÓMEZ -MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario*, *La Ley*, Madrid, 2005.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., "El delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 135, 1978.

GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, N., *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Ed. Colex, Madrid, 1992.

GUALDA-ALCALA F. J., "La naturaleza, elementos y eficacia de la doctrina del levantamiento del velo de las sociedades en el ámbito laboral", en VV. AA. *El levantamiento del velo*, Boletín del ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n. 22, septiembre de 2002.

GÜNTHER, H.L., "Im Grenzbereich von Straf-und Bussgeldverfahren, erläutert am Beispiel des Lebensmittelrechts", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt, Colonia, 2003.

HELLMANN, comentario al párrafo 370, (actualización a marzo de 2003), comentario al párrafo 396 AO, (actualización a junio de 2001) comentario al párrafo 393 AO, (actualización a noviembre de 1999) en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*,.

HERNANDEZ MARTIN, V., "Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública", *Crónica Tributaria*, n. 60/1989.

HERRERA MOLINA, P. M.:

- "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1966, Saunders v. United Kingdom", *Impuestos*, II, 1997.
- "EL NUEVO RÉGIMEN DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA PENAL EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON LA AMNISTÍA FISCAL", *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad* 3/2012, págs. 18-19. Copia electrónica en <http://ssrn.com/abstract=2109301>.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., "Prejudicialidad penal y delito fiscal", intervención en las jornadas organizadas por la Abogacía General del Estado en noviembre de 2010.

HERREROS, J., "Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Aplicación a los abogados L 10/2010, de 28 de abril", *Revista Aranzadi Doctrinal* num. 9/2012, parte Estudio, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

HESSE, K., *Escritos de Derecho Constitucional*, Selección, traducción e introducción de Pedro Cruz Villalón, Centro de Estudios constitucionales, 2ª ed. Madrid, 1992.

IGLESIAS RIO, M. A., *La Regularización Fiscal en el Delito de Defraudación Tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art.305-4 CP)*, Ed. Tirant lo Blanch, Monografías, Valencia, 2003.

JIMENEZ VILLAREJO, C., "La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de finanzas del Estado", *Jueces para la Democracia*, n. 31, 1998.

JOECKS, W., "Der nemo tenetur Grundsatz und das Steuerstrafrecht", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt., Colonia, 2003.

JORDANA DE POZAS, L.:

- "Los delitos contra la Hacienda Pública", Plan de Formación de Jueces sobre la nueva delincuencia, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993.
- "Cuestiones sustantivas y procesales que plantean los delitos contra la Hacienda Pública", en Memoria del Fiscal General del Estado, Impuestos, n.23, 1990.

JUAN LOZANO, A. M.,:

- *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales", Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, nums. 173/174.
- "Hacia una nueva regulación de las funciones inspectoras: reflexiones para el debate", en VV.AA., *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

JUAN LOZANO, A.M./TRIGO SIERRA, L.F., "Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública", Actum fiscal, n.3, Actualidad, mayo de 2007.

JUANES PECES, A., "Ámbito competencial de la Audiencia Nacional: Presente y futuro", Revista Aranzadi Doctrinal num. 5/2010, parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2010.

KLEIN, G., *Die Auswirkungen der unterschiedliche Beweistlast im Steuerrecht und im Strafrecht*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1989.

KOHLMANN, G.:

- §371 AO (Selbstanzeige) Sonderdruck aus Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1977.
- Sonderdruck aus Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1987. Kommentar zu den Paragraphen 369-412 AO, 1977, 4ª ed.
- "Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für steuerliche und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden, Festschrift für Klaus Tipke, Otto Schmit Verlag, Colonia, 1995, pp. 487 y ss.
- *Steuerstrafrecht Kommentar*, Otto Schmidt Verlag, Köln, última actualización disponible a 26 de julio de 2007.

KRATZSCH, D., *Die Schwierigkeiten im Umfang mit der Selbstanzeige, Grundfragen*, DStJG Bd. 6, 1983.

KREY, V., "Kriminalitätbekämpfung um jedem Preis?, Zur kontinuierlichen Ausweitung des Bereichs verdeckter Ermittlungen", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt, Colonia, 2003.

KRUSE, H./RIEGEL, R., "ÚLTIMOS DESARROLLOS EN MEDIDAS CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL EN ALEMANIA", en VV.AA. (coord. Collado Yurrita, M.A. Sanz Díaz-Palacios, J.A. y Moreno González, S.) *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, 2008.

LAGO MONTERO, J.M., "Procedimiento Sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse", *Impuestos*, 1999, II, págs. 1165 y ss.

LAMARCA PEREZ, C., "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 178/1985.

LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y Sanciones Tributarias, Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, DEF, Madrid, 2005.

LASCURAIN SANCHEZ, J .A., "Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización", *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.

LAUNA ORIOL, C.:

- "Jurisprudencia del delito fiscal. Aplicación de instituciones tributarias en la determinación de la cuota penalmente típica", ponencia presentada en el curso: Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 4-6 mayo, 2005.
- "La retroactividad de las normas penales", en VV.AA. *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., CISS, Madrid, 2009, págs. 347 y ss.
- "Impugnación de la prueba en los delitos contra la Hacienda Pública", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M.CISS, Madrid, 2009, págs. 549 y ss.
- "La prueba indiciaria, las presunciones tributarias y la prueba indiciaria", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M.CISS, Madrid, 2009, págs. 605 y ss.

LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Madrid, 2009.

MANTERO SÁENZ, A., y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la inspección tributaria*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas (4ª edición), Madrid, 1990.

MARCHENA GÓMEZ, M. "De peritos, cuasiperitos y pseudoperitos", *Revista del Poder Judicial* nº 39. Septiembre 1995.

MARTI DEL MORAL, A., "De nuevo sobre las cuestiones prejudiciales administrativas en los procesos penales (Comentario a la STC 30/1996, de 26 de febrero, Sala Segunda)", *Revista de Administración Pública*, n. 145/1998.

MARIN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Monografías, McGraw-Hill, Madrid, 1996.

MARQUEZ RABANAL, A. "Particularidades del delito en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., CISS, Madrid, 2009, págs. 741 y ss.

MARTIN QUERALT, J.:

- "La supresión del trámite de audiencia en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal", *Tribuna Fiscal*, n. 188/2006.
- "Delito fiscal: Una crispada relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal (II)" *CISSS Tribuna Fiscal*, n.

243, enero 2011, págs. 4 y ss.

MARTIN QUERALT, J./LOZANO SERRANO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993.

MARTIN QUERALT, J./LOZANO SERRANO, C./CASADO OLLERO, G./TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17.<sup>a</sup> edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2006.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., "La responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 20/2010 (Estudio).

MARTÍNEZ HORNERO, J., "Marco jurídico de la Policía Fiscal", *Gaceta Fiscal*, n. 125, octubre, 1994.

MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El delito Fiscal (con Legislación y Jurisprudencia)*, Rialp, Madrid, 1989.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias", *Ed. Cívitas, REDF*, n. 47-48, 1985.

MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J. M., "Los Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español", *Revista Crónica Tributaria*, n.53, 1985.

MELLADO BENAVENTE F.M., "Antecedentes", en VV.AA., *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., CISS, Madrid, 2009, págs. 25 y ss.

MERINO JARA, I., y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J. L., *El delito fiscal*, Cuadernos Fiscales, Ed. Edersa, Madrid, 2004.

MEZGER, *Strafrecht, ein Lehrbuch*, 3<sup>a</sup> ed. 1949.

MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1990.

MONTERDE FERRER, F., Prólogo a DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, IEF/Ediciones Francis Lefevre, Madrid, 2011.

MORILLO MÉNDEZ, A. *Las sanciones tributarias*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, ed. Tirant lo Blanch (8<sup>a</sup> edición), Valencia, 1990.

MUÑOZ MERINO, A.:

- *El delito de contrabando*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1992.
- "Las infracciones administrativas de contrabando y la aplicación de los principios inspiradores del ordenamiento penal", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

MUSGRAVE, R. A./MUSGRAVE, P. B., *Hacienda Pública teórica y aplicada*, Introducción y traducción de LOZANO IRUESTE, J. M., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

NAVAS VÁZQUEZ, R., "Interpretación y calificación en Derecho tributario", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.



NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales (2ª edición), Madrid, 1994.

NIETO GARCIA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993.

NIETO MARTÍN A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Iustel, Madrid, 2008 págs. 117-118.

NOREÑA SALTO, J. R., "La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos", *Revista Crónica Tributaria* n.53, 1985.

ÓSCAR DÍAZ, V. "La comparación de los riesgos penales relevantes en la represión del delito tributario", en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol I, págs. 1543 y ss.

PAVÓN DE ACUÑA, J.M., "El derecho a no declarar contra sí mismo", en VV.AA., *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol I págs. 1409 y ss.

PALAO TABOADA, C.:

- *Ordenanza Tributaria Alemana*, traducción y notas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (art. 114)", en VV.AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (IV)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 161-162, 1996.
- "Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 171, 1997.
- "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)", en VV.AA., *La vinculación del juez a la ley*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 1997.
- "Las cuestiones de método en la obra del profesor Sainz de Bujanda", *Revista española de Derecho Financiero*, n. 104, 1999. Prólogo a SÁNCHEZ PINO, A.J./ MALVÁREZ PASCUAL, L.A., *La Estimación Indirecta en el Ámbito de la Gestión Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2000.
- "¿Está el contribuyente en una relación de "sujeción especial" frente a la Administración tributaria?", *Responsa Iurispritorum Digesta*, Vol. II, Ediciones Universidad, Salamanca, 2001.
- "La punibilidad del fraude a la ley tributaria", en VV.AA. *Mesas Redondas Derecho y Economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.
- C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson/Cívitas, Pamplona, 2008.

PANTALEÓN PRIETO, F.:

- "Perseverare diabolicum" (¿otra vez la responsabilidad civil en el Código penal?), *Jueces para la Democracia* 19, 2/ 93, p. 6.
- La responsabilidad en el Derecho, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 4 (2000). UAM/BOE, Madrid, 2001.

PEDRAZ PENALVA, E., «Valoración de los informes periciales.

Reflexiones críticas sobre la jurisprudencia del TS y TC», Actualidad Jurídica Aranzadi, números 125 y 126, 1993.

PEREÑA PINEDO I.:

- "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la Jurisdicción por delito fiscal", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, n. 3, 2005.
- "Especialidades del procedimiento sancionador tributario", en VV.AA. Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 2008, págs. 1.479 y ss.

PÉREZ DE AYALA, J.L., Prólogo a BANACLOCHE PALAO, C., *La Estimación Indirecta*, Aranzadi, Navarra, 2002.

PÉREZ ROYO, F.:

- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. IEF, Madrid, 1986.
- "Comentarios al artículo 24 de la Ley General Tributaria", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 100, 1998.
- "La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los caos de modificaciones en la normativa tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, n. 43/1998.
- "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo)", *La Ley*, n. 6281, de 24 junio 2005.
- "La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. Examen de casos recientes", *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, n. 10/2005.
- "Comentario a una decisión sorprendente: la STS de 20 de enero de 2006", *Diario La Ley*, Nº 6603, Sección Doctrina, 1 Dic. 2006, Año XXVII.
- PÉREZ ROYO, F., "Delito fiscal y ocultación", en VV.AA. *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 219 y ss.

PÉREZ ROYO, F./AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

PLAZA VÁZQUEZ, A. L., "¿A la cárcel por «delito fiscal a ojo»? (O sobre estimación indirecta y derecho sancionador) (1 y 2)", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nums. 12/2007 y 14/2007.

PORTAL MANRUBIA, J., "La persona jurídica ante la jurisdicción penal tras la última reforma del código penal", *Revista Aranzadi Doctrinal* num. 6/2010 (Estudio).

PRIETO DEL PINO, A.M./GARCÍA MAGNA, D.I./ MARTÍN PARDO, A., "La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales", *InDret*, Barcelona, julio de 2010.

PUENTE SEGURA, L., *La conformidad en el proceso penal español*, Ed.

Colex, Madrid, 1994.

QUERALT, J. J., "La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal", en VV.AA., *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 29 y ss.

QUEROL GARCÍA, M. T.:

- "Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública", Carta Tributaria (Monografías), n. 56, 1987.
- *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Deusto, Bilbao, 1991.
- "La prueba en el procedimiento inspector (I) y (II)", Actualidad Tributaria, n. 46, 13-19 de diciembre de 1993, y n. 47, 20-26 diciembre de 1993.

QUINTERO OLIVARES, G., "El delito fiscal y el ámbito material del blanqueo", Actualidad Jurídica Aranzadi, n.698/2006.

RAMALLO MASSANET, J., Prólogo a LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Madrid, Cívitas, 1994.

RAMIREZ GOMEZ, S., *El principio ne bis in ídem en el ámbito tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

RANCAÑO MARTÍN, M. A., *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

RECLUSA ETAYO, A., "Aproximación a la inquietante regulación del delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP y su incidencia en el ejercicio diario de distintos y numerosos operadores jurídicos", Quincena Fiscal Aranzadi, num. 22/2009, parte Opinión Profesional, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009.

REISS, W.:

- "Widersprechende Entscheidungen von Straf-und Finanzgerichten in derselben Rechssache, Anmerkung zu FG Köln I (VI) 589-593/80, Urt. Vom 30.1.1985 und BGH St. 2 StR 784/80, Urt. Vom 20.5.1981", StuW 1/1986.
- *Besteuerungsverfahren und Strafverfahren*, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1987.
- "Auswirkungen der Unschuldvermutung aus Art. 6. Abs. 2 der EMRK im Steuerrecht", en VV.AA., (editores, Tipke, K. y Söhn, H.) *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2005.

REY QUIROGA, B./LÓPEZ-RONCO GARCÍA, J./FERNÁNDEZ VÁZQUEZ, J. J./ECHEVARRÍA GONZÁLEZ, L./MERCEDES MARTÍN, V., *Nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre*, J.M Bosch, editor, Barcelona, 2004.

RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid, 2007.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.:

- *Presente y futuro del delito fiscal*, Cuadernos Cívitas, 1974.
- "El nuevo delito fiscal", Ed. Cívitas, REDF, n. 15-16, 1977.

- *Comentarios al Código Penal*, Director, Ed. Cívitas, Madrid, 1997.
- "La responsabilidad penal de las personas jurídicas y los principios básicos del sistema", *Revista Abogados*, septiembre 2010.

RODRÍGUEZ RAMOS, L.:

- "La prescripción del delito fiscal (Perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 470, enero de 2001.
- *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, Colex, Madrid, 2001.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La Prueba en Derecho Tributario* Thomson/Aranzadi, Navarra, 2007.

RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., "Fraude de Ley Tributaria y Delito Fiscal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo 751/2003, de 28 de noviembre), *Diario La Ley*, N° 6553, Sección Doctrina, 20 Sep. 2006, Año XXVII.

ROGALL, K., "Das Verwendungsverbot des Par. 393 II AO", en en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt, Colonia, 2003.

RUIZ ALMENDRAL, V., *El fraude a la Ley Tributaria a examen*, Ed. Thomson/Aranzadi, 2006.

RUIZ RESCALVO., M. P., *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, Ed. Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2004.

RUIZ Y GOMEZ DE BONILLA, E., "Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo art. 349 CP y de sus antecedentes", *Revista Crónica Tributaria* n.53, 1985.

RUIZ ZAPATERO, G.:

- *Simulación Negocial y Delito Fiscal, comentario a las sentencias del Tribunal supremo de 15 de julio de 2002 y de 30 de abril de 2003*, Ed. Thomson/Aranzadi, Navarra, 2004.
- *Analogía Fraude de Ley y simulación negocial en el delito fiscal: Sentencias del Tribunal supremo y STC 120/2005*, Ed. Thomson/Aranzadi, Navarra, 2006.
- "Garantismo penal, delito de defraudación tributaria y jurisprudencia constitucional", *Estudio de Jurisprudencia Tributaria*, n. 11, febrero de 2007.
- "Supresión del trámite administrativo de audiencia previa en la acusación por delito fiscal", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 20/2008.
- "Derecho a no ser condenado dos veces después de persecuciones fallidas por delito fiscal", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 8/2009.
- "«Bis in idem» material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal" num. 9/2009.
- "Incremento no realizado" y delito fiscal en la STS de 18 de septiembre de 2009" (RJ 2009, 5508, ponente Varela Castro), *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 3/2010.

RÜPING, comentario al parágrafo 377 AO (actualización a noviembre de 1995), 378 (actualización a septiembre DE 1999), 386-391(actualización a marzo de 2003), 397(actualización a septiembre de 1982) de la

Ordenanza Tributaria, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung*.

SAIZ DÍAZ, C., "Problemas derivados de la traslación de la normativa tributaria al proceso penal", ponencia presentada en el curso *Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria*, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 4-6 mayo, 2005, documentación del curso, no publicada.

SAINZ DE BUJANDA, F.:

- "Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles y su Proyección sobre la estructura del Sistema Tributario", Discurso leído el día 16 de febrero de 1970, en su recepción pública, por el Excmo. Sr. D. Fernando Sainz de Bujanda y contestación del Excmo. Sr. D. Joaquín Garrigues Díaz-Cañabate, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1970.
- "Sistema de Derecho Financiero I, Introducción", volumen segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

SALDITT, F., "Die Hinterziehung ungerechter Steuern", en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke*, Otto Schmit, Colonia, 1995, págs. 475 y ss.

SÁNCHEZ HUETE, M. Á., "La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria" Quincena Fiscal Aranzadi num. 4/2011 (Estudio).

SANCHEZ PEDROCHE, J. A., *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, Centro de Estudios financieros, Madrid, 2004.

SÁNCHEZ PINO, A.J./ MALVÁREZ PASCUAL, L.A., *La Estimación Indirecta en el Ámbito de la Gestión Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2000.

SANTOS ALONSO, J., "El contenido del Delito Fiscal, las Penas y la Responsabilidad Civil", en VV.AA. *El delito fiscal*, Foro de Abogados Tributaristas/Gaceta Fiscal, enero de 2000.

SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A.:

- *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Colex, Madrid, 2004.
- *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Atelier, 2009, Barcelona.

SANZ GANDASEGUI, F., *La potestad sancionadora de la Administración: la Constitución Española y el Tribunal Constitucional*, Ed. Edersa, Madrid, 1985.

SEER, R.:

- "Steueramnestie und Idee einer Entpönalisierung des Steuerrechts", en VV.AA., (editores, Tipke, K. y Söhn, H.) *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2005, págs. 473 y ss.
- "Konsensuale Paketlösungen im Strafverfahren", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./ WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt, Colonia, 2003.
- *Comentario al parágrafo 208 de la Ordenanza Tributaria*, en TIPKE/KRUSE, *AO Kommentar*, actualización a julio de 2007.

SEGURA, M., "Estudio de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo sobre delito contra la Hacienda Pública" Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional n.6/2007, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007.

SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J. L./CORTES BECHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública, Leyes tributarias comentadas*, Ed. Edersa, 2002.

SCHLÜCHTER, E. *Kernwissen, Strafprozessrecht*, (2ª. Ed.), EuWi Verlag, Thüngersheim/Nürnberg, 1995.

SILVA SANCHEZ, J.M.:

- *Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: el caso de las "leyes penales en blanco"*, Revista Jurídica de Cataluña, n.1, 1994.
- "¿"ex delicto"? Aspectos de la llamada "responsabilidad civil" en el proceso penal", Indret 3/2001 (www.indret.com).
- *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Ed. Atelier, Barcelona, 2005.
- "Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal. Un recorrido desde la participación de extranei hasta la imposición de intereses de demora", en VV.AA. Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal, 2005, VLEX-322225 (www.vlex.com/vid/32225).

SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n. 8, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998.

SIMÓN MARCO, J., "Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación) la simulación y el delito fiscal", Quincena Fiscal Aranzadi nums. 15/2007 y 16/2007.

SOLER ROCH, M.T., Prólogo a RIBES RIBES A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid, 2007.

STRECK, M.:

- "Das Recht des Verhältnisses von Steuer-und Strafverfahren", en VV.AA. KOHLMANN, G., (ED.) *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht. Grundfragen des Steuerstrafrechts heute*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1983.
- *Die Aussenprüfung*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1986.

STRECK/SPATSCHECK, *Die Steuerfahndung*, 4ª edición, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2006.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., en VV.AA, (Director, RODRIGUEZ MOURULLO, G.), *Comentarios al Código Penal*, Ed. Cívitas, Madrid, 1997.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J./HERRERA MOLINA, P.M., "Delito fiscal y constitución. (A propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990)", Cuadernos de Política Criminal, n. 45/1991.

TIPKE, K.:

- *Steuerliche Betriebsprüfung in Rechtsstaat*, C.H. Beck, München, 1968.
- «Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem», en VV.AA., *Verfassung. Verwaltung. Finanzen, Festschrift für Gerhard Wacke*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1971.

- "An der Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung", Sonderdruck aus Steuerberater-Jahrbuch 1972/73, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1973.
- «Über die Misere der Steuergesetzgebung», en VV.AA. *Der Bürger als Objekt der Staatlichen Finanzpolitik*, Hanz Holzmann Verlag, Bad Wörishofen, 2. Ed. 1977.
- *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum praktischen Anwendung*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1981.
- *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1993.
- *Innere Sicherheit und Gewalt Kriminalität. Die Sicherheitsdefizite unseres Rechtsstaats*, Bettendorf/Otto Schmidt Verlag, München/Köln, 1998.
- *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción, presentación y notas de Herrera Molina, P.M., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2002.
- "Steuerrecht und Tatbestand der Steuerhinterziehung", *StuW*, 4/2003, págs, 289 y ss.
- "Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrecht vom Steuerrecht" (sobre la dependencia del Derecho Penal Tributario respecto del Derecho Tributario) en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt, Colonia, 2003.

TIPKE/KRUSE, AO Kommentar, última actualización a julio de 2007.

TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 17. völlig überarbeitete Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2002.

TRALLERO MASÓ, A. "Procedimiento administrativo y delito contra la Hacienda Pública: disfunciones y otros males", en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, mesas redondas Derecho y Economía, Director BAJO FERNÁNDEZ M. Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.

VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias*, Ed. Dott.A.Giuffrè, Milano, 1961.

VAZQUEZ SOTELO, J.L. "Presunción de inocencia" del imputado e "íntima convicción" del Tribunal, ed. Bosch, Barcelona, 1984.

VELAZQUEZ CUETO, F. A., "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I) y (II)", *Carta Tributaria*, n. 187, 15 de septiembre de 1993 y n. 188, 1 de Octubre de 1993.

VELASCO CANO, F., "Actuaciones inspectoras y delito contra la Hacienda Pública", en VV.AA. *El Delito Fiscal*, Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M., CISS, Madrid, 2009.

VIVES ANTÓN, T. S., *Comentarios a la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal. II. La reforma del Proceso Penal*, Ed. Tirant lo Blanch (1ª edición), Valencia, 1992.

VOLK, K., "Zur Schätzung im Steuerstrafrecht", en VV.AA., coordinadores HANS J. HIRSCH, H.J./WOLTER, J./BRAUNS, U., *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Otto Schmidt, Colonia, 2003.

VV.AA.:

- *Aspectos formales del Derecho tributario*, (dir. ESPEJO POYATO, I.), Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, 1995.
- *Comentarios a la Ley General Tributaria* (Volumen II) (Coordinador HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.), Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.
- *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, (coordinador, HUESCA BOADILLA, R.) Thomson/Aranzadi, Navarra, 2004.
- *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, (director QUINTERO OLIVARES, G.), Ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005.
- *Comentarios a la Reforma Penal de 2010*, (dir. ALVAREZ GARCÍA, F.J./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- *Comentarios al Código Penal*, (dir. RODRIGUEZ MOURULLO, G.), Ed. Cívitas, Madrid, 1997.
- *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, (coordinador PALAO TABOADA, C.) CEF, Madrid, 2004.
- *Compendio de Derecho Penal*, (dir. BAJO FERNANDEZ, M.), Parte Especial, Vol II, Ed. Ceura, Madrid, 1998.
- *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, n. 53/1985, monográficamente dedicado al delito fiscal en su sección de Estudios y Notas, págs. 5 a 298.
- *Debate de totalidad*, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, n. 150, de 2 de octubre de 1984, y *Debate en Comisión*, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, n. 267, de 14 de febrero de 1985.
- *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991.
- *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.
- *Derecho penal económico*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001.
- *Derecho penal económico*, (dir. BACIGALUPO ZAPATER, E.), Buenos Aires, 2000.
- *Derecho Procesal Penal*, ed. Universitaria Ramón Areces, séptima ed., Madrid, 2004.
- *El delito fiscal*, Foro de Abogados tributaristas/Gaceta Fiscal, enero de 2000.
- *El Delito Fiscal*, (Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M.) CISS, Madrid, 2009.
- *El levantamiento del velo*. Boletín del ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n. 22, septiembre de 2002.
- *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 2008.



- *La adaptación de la regulación del Derecho Tributario General al Ordenamiento Comunitario*, IEF/Ministerio de Economía y Hacienda, junio 2011, Informe de la comisión para el estudio de la adaptación de la regulación del Derecho Tributario al Comunitario.
- *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.
- *La nueva Ley General Tributaria* (dir. CALVO ORTEGA, R., coordinador TEJERIZO LÓPEZ, J.M.), Thomson/Cívitas, Madrid, 2004.
- *La nueva Ley General Tributaria*, (dir. GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C.), La Ley, Madrid, 2004.
- *La prueba en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1992.
- *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*, (dir. QUINTERO OLIVARES) G., Aranzadi/Thomson Reuters, Madrid, 2010.
- *La responsabilidad en el Derecho* (dir. PANTALEÓN, F.), Ed. Universidad Autónoma de Madrid/BOE, Madrid, 2001.
- *Ley General Tributaria, Antecedentes y Comentarios*, (coordinadores, MANTERO SÁENZ, A. Y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.), Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005.
- *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004.
- *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.
- *Plan de Prevención del Fraude Fiscal en* [http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos\\_Comunes/Ficheros/Informacion\\_Institucional/Campanias/Plan\\_de\\_prevention\\_del\\_fraude/ppff.pdf](http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_prevention_del_fraude/ppff.pdf).
- *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública, mesas redondas Derecho y Economía*, (dir. BAJO FERNÁNDEZ M., Coordinadores BACIGALUPO S/GÓMEZ-JARA DÍEZ C.) Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.
- *Primer Informe del Observatorio Administrativo, previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaria de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, diciembre, 2006*, ([http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/Plan\\_prevention\\_del\\_fraude\\_fiscal/observatorio.pdf](http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevention_del_fraude_fiscal/observatorio.pdf)).
- *Procedimientos Tributarios, Comentarios a Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con Jurisprudencia*, (coordinador, HUESCA BOADILLA, R.) La Ley, Madrid, 2007, Tomo II.
- *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, (dir. GARBERI LLOBREGAT, J.), Ed. Tirant lo Banch, Valencia, 2005.
- *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, (Editor Kohlmann G.) Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1983.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.:

- "Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública", *Tribuna Fiscal*, n. 201, 2007.
- "Simulación y "levantamiento del velo" en el ámbito tributario", *Tribuna fiscal*, 85/1997.

ZORNOZA PEREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Cívitas, Madrid, 1992.

ZURDO GARAY-GORDÓVIL, I., "La responsabilidad civil, medidas cautelares", en VV.AA. *El Delito Fiscal*, (Coordinador MELLADO BENAVENTE, F.M.), CISS, Madrid, 2009, págs. 279 y ss.

## ÍNDICE

ABREVIATURAS UTILIZADAS	2
PRESENTACIÓN Y PRECISIONES METODOLÓGICAS	3
I.- PRESENTACIÓN	3
II.- PRECISIONES METODOLÓGICAS	13
PARTE I INTRODUCCIÓN	20
CAPÍTULO I.- LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN DERECHO ESPAÑOL.	
LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS	21
1.- Identidad sustancial entre infracciones tributarias y delito fiscal	23
2.- Evolución del régimen de infracciones tributarias en la legislación española	27
2.1.- Tipos de infracciones tributarias en la Ley General Tributaria de 1963, tras la reforma realizada por la Ley 10/1985	30
2.2.- Tipos de infracciones tributarias en la vigente Ley General Tributaria	34
3.- La defraudación tributaria como "infracción" que supone un perjuicio económico para la Hacienda Pública	37
4.- La recurrente y engañosa expresión "dejar de ingresar"	40
5.- Los ilícitos tributarios por incumplimiento de obligaciones materiales corresponden a la fase de liquidación tributaria y son ajenos a la fase de recaudación	43
6.- La exoneración de sanción por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria	48
7.- La Jurisprudencia Constitucional sobre los recargos por declaraciones extemporáneas	53
CAPÍTULO II.- LA REGULACIÓN DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL DERECHO PENAL ESPAÑOL	59
1.- La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal	59
2.- La Ley Orgánica 2/1985, de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública	63
3.- La Ley Orgánica 6/1995, de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social	65
3.1- El no ingreso de cantidades retenidas como delito fiscal	67
3.2- La comisión por omisión en el delito fiscal	69
4.- La regulación del delito de defraudación tributaria en el vigente Código Penal	74
5.- La Ley Orgánica 5/2010 y la responsabilidad penal de las personas jurídicas	77
6.- El delito fiscal como delito menos grave	89
7.- La exoneración de responsabilidad penal por regularización voluntaria	92

8.- La reciente amnistía fiscal	106
9.- Relación del delito fiscal con otros delitos	114
9.1.- Relación del delito fiscal con el delito contable	116
9.2.- Relación del delito fiscal con los delitos de falsedades	118
9.3.- Relación del delito fiscal con el delito de blanqueo de capitales	122
<b>PARTE II LAS FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA EN EL DELITO FISCAL. EVOLUCIÓN HISTÓRICA</b>	135
<b>CAPÍTULO III.- LAS FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN Y LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA EN EL DELITO FISCAL. EVOLUCIÓN NORMATIVA</b>	136
1.- La prejudicialidad administrativa de la primera época	136
2.- El artículo 77.6 de la Ley General Tributaria tras la reforma de la Ley 10/1985	138
3.- El desarrollo reglamentario del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria como origen del problema	142
4.- El artículo 77.6 de la Ley General Tributaria tras la reforma realizada por la Ley 25/1995	146
5.- El Real Decreto 1930/1998 sobre Régimen Sancionador Tributario	147
6.-La escasa novedad del artículo 180.1 de la nueva Ley General Tributaria	149
6.1.- La actividad liquidatoria de la Administración durante y después del periodo de suspensión del procedimiento	153
6.2.- El tiempo de las actuaciones de liquidación y el delito fiscal	159
6.3.- Los privilegios del delincuente fiscal en la fase de recaudación	169
7.- La Disposición Adicional Décima de la LGT y la recaudación vicaria de la responsabilidad civil derivada del delito	176
8. El apartado 5 del artículo 305 del Código Penal	183
9.- El paralelismo procedimental y la proyectada reforma	187
<b>CAPÍTULO IV.- LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO FISCAL A LA LUZ DE LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL</b>	196
1.- La oscilación de los primeros tiempos y la línea jurisprudencial "perdedora": "La deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal"	196
2.- La jurisprudencia del Tribunal Supremo. La desaparición de la cuota tributaria y la aparición de la "responsabilidad civil derivada del delito"	202
3.- La reciente Jurisprudencia	209
<b>CAPÍTULO V.- LA EVOLUCIÓN DOCTRINAL SOBRE LA CUESTIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA EN LOS CASOS DE</b>	

<b>DELITO FISCAL</b>	221
1.- La primera doctrina sobre el artículo 77.6 LGT	221
2.- Las escasas aportaciones doctrinales antes de la Ley 1/1998	226
3.- Las causas de la aparición del tardío interés	236
4.- Las primeras críticas doctrinales a la responsabilidad civil derivada del delito tras la Ley 1/1998	240
5.- La construcción de COLOMA CHICOT	253
6.- La posición de RAMÍREZ GÓMEZ	264
7.- La posición de FALCON Y TELLA	271
<b>CAPÍTULO VI.- LA CRISTALIZACIÓN DEL PROBLEMA Y EL DEBATE SOBRE EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL</b>	276
1.- El Manual de Delitos contra la Hacienda Pública	276
2.- El Observatorio del Delito Fiscal	284
3.- La incipiente posibilidad doctrinal de paralelismo procedimental	288
4.- La doctrina a favor del paralelismo procedimental en torno a la Ley Orgánica 5/2010	296
5.- Las críticas doctrinales al posible paralelismo procedimental y el fracaso de la reforma de 2010	306
6.- Las auténticas razones del sistema vigente	316
7.- La cuestionable constitucionalidad de un sistema carente de justificación teórica	327
8.- Los problemas del sistema hasta ahora vigente y las soluciones propuestas	334
<b>PARTE III LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DE LA JURISDICCIÓN PENAL EN LOS CASOS DE DELITO FISCAL</b>	350
<b>CAPÍTULO VII.- EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ANTE EL DELITO FISCAL</b>	351
1.- La aparición del delito fiscal	351
2.- El desarrollo reglamentario y la normativa organizativa e instrucciones de funcionamiento de la AEAT en relación con el delito fiscal	356
3.- Exposición esquemática, aunque difícilmente comprensible, de la Organización y Funciones de la Inspección de los Tributos del Estado a los efectos que aquí interesan	363
4.- Los informes que se pueden o deben emitir en los casos de delito fiscal	376
5.- El procedimiento de la AEAT cuando aprecie indicios de delito fiscal	381
6.- Fase preprocesal versus desenvolvimiento de la línea jerárquica en la AEAT	390
7.- La comunicación al interesado del pase del tanto de culpa a la Jurisdicción Penal	398
8.- El control jurisdiccional de la fase preprocesal	409
<b>CAPÍTULO VIII.- LA SITUACIÓN JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE ANTE LOS INDICIOS DE DELITO</b>	417
1.- La situación jurídica del contribuyente ante los indicios de delito	417

2.- La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a la no autoincriminación	427
2.1.- El caso Saunders c. Reino Unido	431
3.- El derecho a la no autoinculpación en la Jurisprudencia española	439
4.- La doctrina española sobre el derecho a la no autoincriminación en los procedimientos tributarios	456
5.- La necesidad de un cambio en el planteamiento teórico de esta cuestión	474
5.1.- Las condiciones reales de existencia del derecho a la no autoincriminación en materia tributaria	481
5.2.- Las consecuencias del reconocimiento del derecho a la no autoincriminación en materia tributaria	489
5.3.- Las auténticas exigencias del artículo 25 de la Constitución en materia tributaria	497
<b>CAPÍTULO IX.- LA INSPECCIÓN DE HACIENDA ANTE EL DELITO FISCAL. LA PRUEBA PERICIAL</b>	508
1.- La función inspectora y el delito fiscal	508
2.- La investigación del delito fiscal	512
3.- La difícil caracterización de la actuación de los Inspectores de Hacienda en las causas por delito fiscal	523
4.- La prueba pericial y los Inspectores de Hacienda	531
4.1.- Los Inspectores de Hacienda como peritos y la prejudicialidad administrativa de facto	540
4.2.- La crítica jurisprudencial a la pericia de los Inspectores de Hacienda en el delito fiscal	562
5.- Las limitaciones de la prueba pericial en el delito fiscal	574
<b>CAPÍTULO X.- LAS FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL DELITO FISCAL</b>	581
1.-La Policía Judicial	581
1.1.- Los atestados de la Policía Judicial	588
2.- El Servicio de Vigilancia Aduanera de la AEAT como Policía Judicial	592
3.- Las posibilidades del Servicio de Vigilancia Aduanera como Policía Judicial en el delito fiscal	605
4.- La Inspección de Hacienda como Policía Judicial del delito fiscal	612
5.- El expediente administrativo ante el delito fiscal	622
<b>PARTE IV LA CONFLUENCIA DE DOS ÓRDENES NORMATIVOS Y JURISDICCIONALES EN EL DELITO FISCAL</b>	631
<b>XI.- LA CONFLUENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO PENAL EN EL DELITO FISCAL</b>	632
1.- La secundariedad del Derecho penal en el delito fiscal	632
1.1.- La idea de engaño como innecesario mecanismo para ubicar el delito fiscal en la fase de liquidación	646
1.2.- El desconocimiento de la secundariedad del Derecho penal y la cuestión de la necesidad de una	

previa liquidación para la consumación del delito fiscal	649
1.3.- Los problemas en torno a la regularización voluntaria y el desconocimiento del Derecho tributario por el Derecho penal	654
1.4.- La responsabilidad civil derivada del delito como consecuencia de la infundada secundariedad del Derecho tributario respecto del Derecho penal	659
1.5.- La aplicación retroactiva de la legislación tributaria más favorable en cuanto complemento de la norma penal en blanco	663
2.- Las inevitables divergencias entre el Derecho penal y el Derecho tributario	670
2.1.- Prueba en el proceso penal versus prueba en el procedimiento tributario	671
2.1.1.- Presunciones y estimación indirecta de bases en los casos de delito fiscal	672
2.1.2.- Los incrementos no justificados de patrimonio	681
2.2.- Calificación, interpretación e integración en Derecho tributario y en Derecho penal	688
2.3.- La punibilidad del fraude a la ley tributaria	696
<b>CAPÍTULO XII.- LA CONFLUENCIA DE DIFERENTES ÓRDENES JURISDICCIONALES Y LOS PROBLEMAS DE PREJUDICIALIDAD</b>	710
1.- La prejudicialidad administrativa en el delito fiscal como lógica consecuencia de la norma en blanco	713
2.- La prejudicialidad extrapenal ante el orden jurisdiccional penal	716
3.- Las dudas suscitadas por el artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio	721
4.- La prejudicialidad penal no presenta ninguna peculiaridad en el delito fiscal	727
5.- Prejudicialidad penal devolutiva versus prejudicialidad administrativa no devolutiva	731
6.- La adecuada caracterización del sistema vigente	737
<b>CAPÍTULO XIII.- EL PRINCIPIO <i>NE BIS IN IDEM</i> Y LA PROHIBICIÓN DE "DOS VERDADES"</b>	746
1.- Origen y asentamiento del principio <i>ne bis in idem</i> en nuestro Derecho	748
2.- El principio <i>ne bis in idem</i> y la preferencia de la vía penal	754
3.- El respeto de la cosa juzgada y la prohibición de "dos verdades"	762
4.- La legitimidad constitucional de una "doble verdad" y sus límites	776
5.- Los límites que la prohibición de dos verdades impone a la actuación de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal	782
6.- El paralelismo procedimental ya existe en nuestro Derecho	789
7.- El modelo alemán y el paralelismo procedimental	793

7.1.- La unidad organizativa y procedimental en los ilícitos tributarios y la separación respecto al procedimiento tributario	798
7.2.- Administración y Jurisdicción en la defraudación tributaria en el Derecho alemán	812
7.3.- Vidas paralelas del delito y de la cuota tributaria	816
CONCLUSIONES	822
BIBLIOGRAFIA	860
ÍNDICE	883