

***LOS EFECTOS DEL PROCESO PENAL
POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA
EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE
LIQUIDACION Y RECAUDACION***

Tesis doctoral que presenta JOAN IGLESIAS CAPELLAS,

Dirigida por:

*Dr. D. Manuel Jesús CACHÓN CADENAS, Catedrático de Derecho Procesal de la
Universitat Autònoma de Barcelona (UAB),*

y

*Dra., Dña. Montserrat PERETO GARCIA, Profesora titular de Derecho Financiero y
Tributario de la Universitat Autònoma de Barcelona (UAB)*

Bellaterra, septiembre de 2012

INDICE

Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación

PRESENTACIÓN.....	1
-------------------	---

CAPITULO PRIMERO

La denuncia administrativa defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública

Introducción.....	5
1.- El descubrimiento de hechos presuntamente constitutivos de delito en un procedimiento de comprobación tributaria	9
1.1.- La manifestación de la <i>notitia criminis</i> en un procedimiento de inspección tributaria.....	12
1.1.1.- La comprobación de los elementos constitutivos del hecho imponible.....	14
1.1.2.- La determinación de la cuota tributaria defraudada como presupuesto de la manifestación de la <i>notitia criminis</i> del delito contra la Hacienda Pública.....	15
1.2.- La existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública previa a la iniciación de un procedimiento de comprobación	17
1.2.1.- La denuncia pública de hechos con trascendencia penal.....	18
1.2.2.- La defraudación tributaria organizada	19
2.- Las garantías constitucionales en el procedimiento de comprobación tributaria.....	20
2.1.- La protección del contribuyente en caso de autoincriminación.....	22
2.1.1.- La aportación de pruebas incriminatorias a requerimiento de la Inspección.....	24
2.1.2.- El reconocimiento del incumplimiento tributario: La conformidad a la propuesta de regularización	30
2.2.- La presunción de inocencia.....	31
3.- El deber de denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública	34
3.1.- La apreciación del carácter presuntamente delictivo de la defraudación.....	35
3.1.1.- La determinación de la cuantía de la defraudación	39
3.1.2.- La valoración de la conducta del presunto defraudador.....	39
3.2.- Efectos de la prescripción del derecho a practicar la liquidación tributaria sobre el deber de denunciar hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública	41
4.- Características de la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública.....	44
4.1.- Naturaleza procesal de la actuación de la Administración tributaria.....	49
4.1.1.- La remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente	50
4.1.2.- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal	54
4.1.3.- La presentación de una querrela por delito contra la Hacienda Pública.....	57
4.2.- Diferencias y similitudes de la denuncia de la defraudación tributaria con el atestado de la policía judicial en los delitos de contrabando	59
5.- La tramitación administrativa de la denuncia por la presunta comisión de un delito de defraudación tributaria	61
5.1.- La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de instrucción del procedimiento inspector	63
5.2.- La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de resolución del procedimiento inspector	64
5.2.1.- Propuesta de denuncia derivada de acta de conformidad	68
5.2.2.- Propuesta de denuncia derivada de acta de disconformidad	69
5.2.3.- Efectos de la propuesta de denuncia sobre el cómputo del plazo	

INDICE

de iniciación del procedimiento sancionador tributario	71
5.3.- La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de instrucción del procedimiento sancionador tributario	74
5.3.1.- Efectos de la propuesta de denuncia sobre el cómputo del plazo de resolución del procedimiento sancionador tributario	77
5.3.2.- Efectos de la propuesta de denuncia sobre el plazo de resolución del procedimiento inspector	78
5.4.- Otros momentos en los que puede apreciarse la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública	79
5.4.1.- La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector	80
5.4.2.- La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario	81
5.4.3.- La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente	83
6.- Órgano competente para denunciar los hechos presuntamente delictivos	84
6.1.- La propuesta del Jefe de la Dependencia Regional de Inspección	88
6.2.- La propuesta del Jefe de la unidad o equipo de Inspección	90
6.3.- Consecuencias de la devolución del expediente a la unidad o equipo que informó de la posible existencia de una defraudación tributaria delictiva.....	91
7.- La audiencia al interesado previa a la presentación de la denuncia.....	96
7.1.- Naturaleza procesal de la audiencia al posible responsable de un delito contra la Hacienda Pública.....	101
7.2.- Características de la audiencia previa a la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.....	104
8.- El contenido del expediente que acompaña la denuncia de un delito de defraudación tributaria	106
8.1.- El informe de la Unidad o Equipo responsable de la comprobación.....	107
8.2.- El informe de la unidad de delito fiscal.....	109
8.3.- El informe de los órganos consultivos.....	110
9.- El descubrimiento de indicios de la comisión de delitos distintos a la defraudación tributaria.....	112
9.1.- Hechos presuntamente constitutivos de delitos conexos a una defraudación tributaria.....	112
9.1.1.- Cuando la defraudación tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública	113
9.1.2.- Cuando la defraudación tributaria no constituye delito contra la Hacienda Pública	114
9.2.- Hechos presuntamente constitutivos de delitos no relacionados con la defraudación tributaria... ..	116

CAPITULO SEGUNDO

Los efectos de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública sobre los procedimientos tributarios subyacentes

Introducción.....	119
1.- Consecuencias procesales del principio de no duplicidad de sanciones.....	120
1.1.- La preferencia judicial en la investigación de los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.....	125
1.2.- Efectos tributarios de la litispendencia penal.....	135
1.3.- La prejudicialidad tributaria en el proceso penal	139
1.3.1.- La prejudicialidad tributaria en la calificación penal de la conducta delictiva.....	147
a) La prejudicialidad en la fase instructora.....	148
b) La prejudicialidad en la fase de juicio oral.....	150
1.3.2.- La prejudicialidad tributaria para determinar la responsabilidad civil	

INDICE

derivada del delito.....	157
1.3.3.- La cuestión prejudicial comunitaria.....	162
1.4.- La cosa juzgada penal en los procedimientos tributarios	163
1.4.1.- Efectos de la sentencia condenatoria sobre el procedimiento sancionador.....	164
1.4.2.- Efectos de la sentencia condenatoria sobre el procedimiento inspector.....	167
2.- Efectos de la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria	170
2.1.- La imposibilidad de iniciar un procedimiento de inspección concurrente con la investigación criminal de una defraudación tributaria	173
2.1.1.- La denuncia administrativa presentada antes del inicio del procedimiento de inspección.....	176
2.1.2.- La iniciación de oficio de diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal.....	178
2.1.3.- La iniciación de oficio de diligencias previas por el órgano judicial.....	182
2.2.- La suspensión del procedimiento inspector iniciado antes de la presentación de la denuncia.....	184
2.2.1.- La denuncia administrativa presentada antes de formalizar el acta de inspección.....	185
a) La interrupción de las actuaciones inspectoras.....	187
b) La duración del procedimiento inspector interrumpido	195
c) La conclusión del procedimiento inspector en caso de sentencia condenatoria.....	201
2.2.2.- La denuncia administrativa presentada después de formalizada el acta y antes de dictar el acuerdo de liquidación	206
2.2.3.- La denuncia administrativa presentada después de dictado el acuerdo de liquidación.....	210
a) La suspensión del plazo de ingreso de la cuota tributaria resultante de la regularización	212
b) La suspensión del plazo de impugnación de la liquidación administrativa.....	213
3.- Efectos de la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento sancionador tributario	214
3.1.- La interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho a sancionar	215
3.2.- La interrupción del cómputo del plazo de caducidad para iniciar el procedimiento sancionador tributario.....	218
3.3.- La interrupción del cómputo del plazo para concluir el procedimiento sancionador iniciado.....	220
4.- Efectos de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública sobre otros procedimientos tributarios..	223
4.1.- Efectos de la denuncia sobre los procedimientos de gestión tributaria.....	225
4.2.- Efectos de la denuncia sobre el procedimiento de recaudación	228
4.3.- Efectos de la denuncia sobre los procedimientos de revisión de los actos de la Administración tributaria.....	232
5.- La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un procedimiento contencioso-administrativo	234
5.1.- Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad.....	238
5.2.- Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación	241
5.3.- Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública	244
6.- La preferencia penal en el Derecho proyectado	250
7.- El modelo de preferencia penal limitada	258

INDICE

CAPITULO TERCERO

Efectos de la regularización voluntaria en el deber de denunciar la comisión de una defraudación tributaria delictiva

Introducción.....	263
1.- Características de la regularización tributaria con trascendencia penal.....	265
2.- Elementos de la regularización tributaria con trascendencia penal.....	271
2.1.- El elemento objetivo: La rectificación unilateral de la acción u omisión presuntamente delictiva.....	272
a) La regularización de la obligación de declarar el hecho imponible.....	273
b) La regularización de la obligación de pago de la cuota tributaria devengada.....	275
2.2.- El elemento formal: El cauce para practicar la regularización.....	280
a) La regularización tributaria formal y completa.....	282
b) La regularización tributaria informal.....	283
c) La regularización tributaria parcial.....	285
d) La regularización tributaria impropia.....	289
2.3.- El elemento subjetivo: La persona legitimada para practicar la regularización.....	290
a) La defraudación tributaria cometida por personas jurídicas.....	291
b) La defraudación cometida por una pluralidad de personas.....	294
2.4.- El elemento temporal: Momento para practicar la regularización.....	296
2.5.- La regularización practicada mediante declaración tributaria especial.....	298
3.- Efectos de la regularización sobre el deber de denunciar la comisión de una defraudación tributaria.....	304
3.1.- La regularización practicada antes de la presentación de la denuncia.....	307
3.1.1.- La regularización tributaria realizada antes del inicio de las actuaciones administrativas de comprobación.....	308
a) La regularización con ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación.....	311
b) La regularización sin ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación.....	312
c) La comprobación administrativa del contenido de la regularización.....	318
3.1.2.- La regularización tributaria realizada después del inicio de la comprobación administrativa.....	322
a) Con ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación.....	324
b) Sin ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación.....	325
c) Efectos de la conformidad prestada a la regularización practicada por la Inspección.....	326
3.1.3.- La regularización practicada en caso de suspensión injustificada de las actuaciones inspectoras o de incumplimiento del plazo para finalizar el procedimiento.....	328
3.1.4.- La regularización practicada una vez consumada la prescripción tributaria.....	329
a) Efectos de la prescripción tributaria consumada antes del inicio de las actuaciones inspectoras.....	331
b) Efectos de la prescripción consumada durante el curso de las actuaciones inspectoras....	335
c) El ingreso de una deuda tributaria prescrita para regularizar una defraudación no prescrita.....	335
3.1.5.- La regularización practicada después de denunciada la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.....	340
3.2.- La regularización practicada antes de la interposición de la querrela por delito contra la Hacienda Pública.....	342
3.3.- La regularización practicada antes de conocer la imputación formal de un delito contra la Hacienda Pública.....	343
3.4.- La regularización practicada una vez conocido el inicio el proceso penal.....	344
4.- La regularización voluntaria en el Derecho Projectado.....	345

INDICE

CAPITULO CUARTO

La ejecución administrativa de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública

Introducción.....	349
1.- Lectura sistemática de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria.....	353
2.- Lectura constitucional de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria.....	357
a) La ejecución de la sentencia penal según el artículo 117.3 de la Constitución.....	358
b) La autotutela administrativa y la tutela judicial efectiva.....	362
3.- La coordinación de las actuaciones judiciales para la ejecución de la sentencia y el procedimiento administrativo de apremio	365
a) La sentencia condenatoria como título ejecutivo	370
b) La indisponibilidad del procedimiento para la recaudación de la indemnización derivada de un delito contra la Hacienda Pública	372
4.- El cumplimiento voluntario de la orden judicial de pago de la responsabilidad civil.....	376
a) La satisfacción de la deuda dentro del plazo de ejecución de sentencia.....	376
b) La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago	379
5.- El incumplimiento de la orden de pago	381
a) La resolución judicial por la que se ordena la ejecución forzosa	381
b) El inicio del procedimiento de apremio por incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento concedido al condenado	383
c) El inicio del procedimiento de apremio en ejecución provisional de la sentencia.....	385
6.- La oposición a la ejecución de la sentencia condenatoria	388
6.1.- La oposición a las resoluciones del juez de lo penal.....	390
6.2.- La oposición a la actuación de la Administración Tributaria.....	391
6.2.1.- La impugnación en vía administrativa de los actos del procedimiento de apremio.....	394
6.2.2.- El control judicial de la ejecución administrativa de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública	396
6.2.3.- La presentación de tercerías ante la jurisdicción civil.....	397

CAPITULO QUINTO

La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública

Introducción.....	399
1.- El cumplimiento voluntario de la condena a pagar una indemnización a la Hacienda Pública.....	405
2.- El procedimiento de apremio iniciado por orden del juez de lo penal	408
2.1.- Órganos competentes para la recaudación en vía de apremio de la indemnización en concepto de responsabilidad civil	408
2.2.- La iniciación del procedimiento de apremio	413
2.2.1.- La comunicación de inicio de las actuaciones administrativas.....	415
2.2.2.- El ingreso de la deuda en periodo ejecutivo	416
a) El ingreso de la deuda posterior a la orden judicial de inicio de la vía de apremio.....	416
b) La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento del pago	417
2.3.- El desarrollo del procedimiento de apremio	419
2.3.1.- La investigación del patrimonio del condenado	419
2.3.2.- La ejecución de las garantías.....	422
2.3.3.- El embargo de los bienes del condenado	423
2.3.4.- La realización de los bienes embargados	425
2.4.- La terminación del procedimiento de apremio	427
2.4.1.- El ingreso forzoso de la indemnización.....	428

INDICE

a) Los criterios de imputación de pagos.....	429
b) La liquidación de intereses del periodo ejecutivo	431
2.4.2.- La declaración de insolvencia.....	435
3.- La extensión en vía administrativa del ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial del condenado.....	436
4.- La concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos judiciales de ejecución patrimonial	438
4.1.- El crédito por responsabilidad civil en los procedimientos concursales.....	440
4.1.1.- Consecuencias del concurso iniciado con posterioridad a la sentencia condenatoria.....	443
a) Reglas para la determinación de la preferencia de procedimientos ejecutivos	443
b) Reglas para determinar la prelación del crédito por responsabilidad civil.....	445
4.2.- Consecuencias del concurso iniciado con anterioridad a la sentencia condenatoria.....	447
a) Clasificación de la deuda tributaria liquidada	448
b) Clasificación de la deuda pendiente de liquidación.....	449
c) Consecuencias de las resoluciones posteriores del juez de lo penal sobre la clasificación inicial del crédito por responsabilidad civil	450
4.3.- La concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos singulares de ejecución patrimonial	452
CONCLUSIONES.....	453
BIBLIOGRAFIA.....	479

P R E S E N T A C I O N

El régimen jurídico aplicable en caso de comisión de un delito contra la Hacienda Pública es, sin duda, uno de los de mayor complejidad en el ámbito de nuestro Derecho Público, pues requiere conciliar la aplicación de las normas tributarias -tanto sustantivas como formales- con las normas penales y las normas procesales civiles y penales. Todas ellas, además, deben acomodarse a los preceptos constitucionales que regulan, de una parte, el ejercicio del *ius puniendi* del Estado y, de otra, el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos regulado en el artículo 31 de la Constitución. Por si ello no fuere suficiente, en este complicado entramado normativo debe articularse la intervención de distintos poderes del Estado, cada uno de ellos sujeto a sus propias reglas de actuación y a criterios de decisión que, a menudo, resultan contradictorios unos con otros.

En los delitos contra la Hacienda Pública la *notitia criminis* suele tener su origen en la Administración Tributaria cuando, en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación o de regularización de la situación tributaria de un determinado contribuyente, pone de manifiesto unos hechos presuntamente delictivos y da conocimiento de ellos, o bien al Ministerio Fiscal, o bien directamente al órgano judicial competente, quedando en suspenso cualquier actividad administrativa relacionada con la defraudación denunciada.

En el primer caso, que es el más frecuente, si el Ministerio público considera que existen indicios racionales de criminalidad, interpondrá la correspondiente querrela que, de admitirse a trámite, determina el inicio de un proceso penal en el que, por regla general, comparece el Abogado del Estado en condición de acusación particular y, en representación de la Administración Tributaria, ejerce acumuladamente con la penal la acción civil por responsabilidad patrimonial derivada del delito.

Ultimadas las diligencias previas, si el juez instructor entiende que se confirman los indicios de criminalidad que motivaron la interposición de la querrela (o la presentación de la denuncia por parte de la Administración), acordará la apertura de la fase de juicio

oral remitiendo las actuaciones al juzgado de lo penal o al Tribunal que en cada caso corresponda. Por el contrario, si considera que los hechos denunciados no revisten trascendencia penal, dictará una resolución de sobreseimiento que, una vez notificada a la Administración denunciante, permitirá que prosigan los procedimientos tributarios que quedaron suspendidos.

Concluida la fase de juicio oral, si el juez sentenciador no aprecia el carácter delictivo en la defraudación tributaria denunciada, dictará sentencia absolutoria que, debidamente notificada a las partes, habilita a la Administración para continuar con las actuaciones administrativas encaminadas a regularizar la situación tributaria del contribuyente, con sujeción, en su caso, a los hechos declarados probados en la resolución judicial por la que se pone fin al proceso penal.

Por el contrario, en caso de que se dicte sentencia condenatoria, y una vez adquiera firmeza, corresponde al juez de lo penal asegurar el cumplimiento el pronunciamiento que incorpora. A tal efecto, en lo que se refiere al cumplimiento de la pena de privación de libertad, se requiere la intervención de la Administración Penitenciaria; en lo que se refiere a la exacción de la responsabilidad civil, se requiere la intervención de la Administración Tributaria; y, en lo que se refiere al pago de la multa y de las costas, en principio, su exacción compete al propio juez que dictó la sentencia.

Esta esquemática representación del sinuoso itinerario que se sigue hasta que se consiguen reparar las consecuencias de una defraudación tributaria con trascendencia penal, al tiempo que pone de manifiesto la necesidad de coordinar la actuación de la Administración Tributaria y del Poder Judicial, desde la perspectiva procesal, revela que tanto el inicio como la conclusión de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública afectan al ejercicio de las potestades de liquidación y recaudación que la ley confiere a la Administración para hacer efectivo el crédito tributario.

El presente trabajo tiene por objetivo el estudio sistemático de los efectos jurídicos que el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produce sobre los procedimientos tributarios. Para ello, en la Primera Parte, se analiza el tránsito desde la fase administrativa (pre-procesal) hacia la fase judicial propiamente dicha, tomando como referencia el régimen jurídico aplicable a la denuncia administrativa de una

defraudación tributaria delictiva; mientras que, en la Segunda Parte, se examinan las normas por las que se rige la ejecución administrativa de la sentencia condenatoria y, en particular, la recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.

El Capítulo Primero está dedicado al estudio de la denuncia administrativa de una defraudación tributaria que, a juicio de la Administración, se ajusta al comportamiento tipificado como delictivo en el artículo 305.1 del Código Penal. Para ello, se examinan sistemáticamente las normas procesales y tributarias mediante las cuales se establecen sus características formales, el procedimiento que se sigue para adoptar la decisión de denunciar, el contenido del expediente, el momento en que debe denunciarse la existencia de indicios de delito, el órgano competente para comunicar la noticia delictiva al juez o al Ministerio Fiscal, y las garantías constitucionales del contribuyente a quien se imputa la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

El Capítulo Segundo se centra en el análisis de los efectos jurídicos que el inicio del proceso penal produce sobre los procedimientos administrativos subyacentes y, en particular, respecto al procedimiento inspector y al procedimiento sancionador tributario. Para ello, en primer lugar, examina las normas tributarias mediante las que se expresa el principio de no duplicidad sancionadora (*non bis in idem*) en el ámbito tributario y las normas procesales que reflejan la preferencia del proceso penal respecto a cualquier procedimiento administrativo que pueda interferir la actividad del órgano judicial. En segundo lugar, estudia los efectos de la prejudicialidad tributaria y de la cosa juzgada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública; y, finalmente, concluye explorando las posibilidades que la normativa actual ofrece para sustituir el actual modelo de preferencia penal absoluta por un modelo de preferencia penal limitada en el que la tutela penal de la Hacienda Pública no resulte incompatible con la autotutela administrativa del crédito tributario

El Capítulo Tercero se dedica íntegramente al estudio de la regularización voluntaria de una defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, haciendo especial hincapié en la incidencia del comportamiento postdelictivo del obligado tributario en el deber de denunciar al que están sujetos los funcionarios y autoridades de la Administración tributaria. A tal efecto, después de analizar la naturaleza jurídica, las

modalidades de realización y el contenido de la regularización, se exponen los efectos jurídicos que se producen según cual sea el estado de los procedimientos tributarios en el momento en que, por un contribuyente, se presenta una declaración-liquidación cuya cuota tributaria excede del importe que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 305.1 del Código Penal, atribuye carácter criminal al incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El Capítulo Cuarto tiene por objeto desarrollar el régimen jurídico de la ejecución administrativa de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública. Para ello, se estudian las normas tributarias y procesales mediante las que se regula el tránsito desde la fase judicial a la fase administrativa (post-procesal) a fin de que sean los órganos de la Administración tributaria quienes se encarguen de la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.

Finalmente, en el Capítulo Quinto se plantean las especialidades jurídicas derivadas de la gestión recaudatoria de la deuda que, en concepto de indemnización, viene obligado a satisfacer el condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Para ello, se examinan las diferentes fases del procedimiento de recaudación en vía de apremio y su adaptación a la ejecución forzosa de una deuda que, si bien tiene su origen en la realización del hecho imponible, por la naturaleza jurisdiccional del título en el que se practica la liquidación, no se ajusta a los criterios interpretativos habitualmente utilizados al tratar de la autotutela ejecutiva del crédito tributario.

Por último, la reciente presentación por el Gobierno de un Proyecto de Ley de reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, que, entre otros, tiene por objeto modificar el texto del artículo 305 del Código Penal, impone que en cada uno de los Capítulos afectados por la norma proyectada se haga una referencia sucinta a su incidencia en la solución de algunas de las cuestiones tratadas a lo largo de éste trabajo.

La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública

Introducción

Denunciar la comisión de un delito no es una opción, es un deber jurídico que se concreta en una obligación de hacer cuya inobservancia deliberada, ya sea por omisión o por acción, puede llegar a constituir una conducta tipificada como delito¹.

Desde la reforma penal de 1985 los delitos contra la Hacienda Pública son delitos públicos y, en consecuencia, perseguibles de oficio². Por consiguiente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 259 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, cualquier ciudadano puede dirigirse a un juez de instrucción para que practique las diligencias de investigación judicial necesarias para verificar si unos determinados hechos pueden ser constitutivos del delito tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal³. Para ello, el instrumento mediante el que se inicia el proceso penal es la denuncia, entendida *prima*

¹ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el incumplimiento de dicha obligación puede suponer la imposición de una multa o, en determinadas circunstancias, llegar a ser constitutivo de un delito. En este sentido, en los artículos 407 y 408 del Código Penal, en la redacción dada por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, se sanciona con pena de prisión (o multa) a la autoridad o funcionario público que abandona su destino con el propósito de no impedir, no perseguir o no promover la persecución de los delitos de los que tenga noticia. Al propio tiempo, en el artículo 456 del Código Penal se tipifica y se sanciona la imputación, efectuada ante funcionario judicial o administrativo que tenga el deber de proceder a la averiguación, de hechos delictivos a una persona con conocimiento de su falsedad o temerario desprecio a la verdad.

² La ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, entre otros aspectos, modificó el Título del Código Penal de 1973 relativo a las falsedades, e introdujo un único artículo 319 relativo al fraude fiscal según el cual: "Cometerá delito fiscal el que defraudare a la Hacienda estatal o local mediante elusión del pago de impuestos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a 2.000.000 de pesetas." Sin embargo, en el apartado primero del artículo 37 de dicha norma se estableció que: "Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancias de la Administración, sin necesidad de querrela ni conciliación previa." Para articular procesalmente la actuación de la Administración y el Ministerio fiscal, mediante la Circular 2/1978 el Fiscal General del Estado, fija los presupuestos procesales para la interposición de la querrela por delito fiscal, por cuanto si bien la ley atribuye a la Administración tributaria iniciativa de promover el ejercicio de la acción penal, solo el Ministerio Fiscal puede sustentar la acusación en el seno del proceso penal.

³ Como dice RAMOS MENDEZ: "En general, la denuncia es la forma más simple de hacer llegar al Tribunal la noticia criminis. Aún concebida como un deber, el ciudadano se libera de él una vez realizada su función de transmisión. No se constituye en parte del juicio penal, ni queda obligado a seguir los trámites procesales. Tampoco se le exigen especiales requisitos formales, ni siquiera que averigüe el Tribunal competente.", RAMOS MENDEZ, F., "Enjuiciamiento Criminal. Octava lectura constitucional", Barcelona, 2006, p.135.

facie como el medio legalmente establecido para trasladar la *notitia criminis* al juzgado competente para conocer y en su caso sancionar unos hechos presuntamente delictivos⁴.

No obstante lo anterior, y por la singular configuración de su hecho típico, son escasos (por no decir inexistentes) los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública que se inician por la mera iniciativa de un ciudadano⁵, pues para presentar una denuncia fundada en el artículo 305 del Código Penal es necesario disponer de una información que tiene carácter reservado⁶. Por ello, a nadie debe extrañar que sea la Administración Tributaria la que habitualmente promueva el ejercicio de la acción penal en este tipo de procesos pues, por regla general, la posible comisión de un delito de defraudación tributaria se pondrá de manifiesto en un procedimiento de regularización (fundamentalmente el de inspección) que tiene por finalidad comprobar la situación tributaria de un determinado contribuyente⁷.

⁴ Según GIMENO SENDRA: "La denuncia es una declaración de conocimiento y, en su caso, de voluntad por la que se transmite a un órgano judicial, Ministerio Fiscal o Autoridad con funciones de policía judicial la noticia de un hecho constitutivo de delito", añadiendo seguidamente que: "[...] el único elemento material de la denuncia es la <<notitia criminis>> o sospecha de la comisión de un delito, cuya puesta en conocimiento por el denunciante a la policía judicial o a la autoridad judicial ha de provocar la apertura de diligencias policiales de prevención (cuando se deduzca en comisaría), primeras diligencias (ante un Juez de Instrucción incompetente), o, en función de la gravedad del delito, diligencias previas o sumario con la única salvedad de que el hecho punible carezca de tipicidad o sea inexistente (<<manifiestamente falso>> en los términos del artículo 269 LECr.)". GIMENO SENDRA, V. "Manual de Derecho Procesal Penal", Madrid, 2008, pp.160y164. Por su parte, MORENO CATENA y CORTÉS DOMINGUEZ consideran que: "El denunciante pone en conocimiento del órgano judicial o de la autoridad correspondiente unos hechos que entiende que son constitutivos de delito, pero con ello no pide nada, ni está obligado a nada (a no ser a la veracidad en el relato, art.264) [...]". "Derecho Procesal Penal", 3ª ed., Valencia, 2008, p.179. Por último, mención especial merece TORRES ROSELL cuando sostiene que: "[...] la denuncia es un modo de comunicación, una concreción del diálogo que se desarrolla en el proceso jurisdiccional y, específicamente es uno de los actos de comunicación que permiten que el proceso se inicie". TORRES ROSELL, N., "La denuncia en el proceso penal", Madrid, 1991, p.14.

⁵ En este sentido coincidimos con COLLADO YURRITA cuando señala que: "La posibilidad de ejercitar la acción penal por cualquier administrado respecto a delitos de este tipo se nos antoja, en cierta medida, peligrosa. Evidentemente, a nadie escapa la compleja y peculiar naturaleza de este ilícito, complejidad que <<padece>> incluso la propia Administración tributaria aún contando con el auxilio de un vasto aparato integrado por medios humanos y materiales." COLLADO YURRITA, P., "La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal", Valencia, 1996

⁶ Según establece el artículo 95.1 LGT, salvo en los supuestos tasados previsto en la ley: "Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros [...]"

⁷ Sin embargo, como advierte CASADO OLLERO: "Es inequívoco, pues, el deber que incumbe a la Inspección de comprobar globalmente los hechos con trascendencia tributaria, con independencia de que favorezcan o no al obligado tributario o a la Administración gestora: <<allí donde ha existido una investigación en el ejercicio de la facultades públicas, la actuación inspectora no puede limitarse a declarar lo gravoso para el contribuyente y a obviar lo que le beneficia, porque la Inspección actúa para comprobar y en su caso restablecer el orden jurídico tributario. La declaración de una situación de hecho debe agotar sus efectos legales en la doble vertiente de lo que favorece y no favorece al

CAPITULO PRIMERO

A diferencia de la denuncia común, la denuncia administrativa es una denuncia cualificada⁸. Como veremos a continuación, su presentación, no solo requiere la observancia de unos determinados trámites administrativos sino que, además, exige una valoración previa de los indicios puestos de manifiesto en un procedimiento tributario de comprobación para decidir si deben ser puestos en conocimiento del Ministerio Fiscal. Por consiguiente, y a diferencia de lo indicado respecto al deber general de denunciar, mediante la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda pública, a menudo la Administración no se limita a dar traslado de unos hechos presuntamente delictivos sino que manifiesta un interés inequívoco en que se ejerza la acción penal contra un determinado contribuyente⁹.

Por otra parte, si bien es cierto que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria suele manifestarse en el seno de un procedimiento administrativo de comprobación, la trascendencia penal de la conducta de la persona física o de la entidad objeto de la investigación no siempre se advierte al inicio de la actuación de los órganos de la Administración tributaria. Además, la existencia de una condición objetiva de punibilidad¹⁰ determina que, en ocasiones, sea necesario ultimar la comprobación del

contribuyente>> (Sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de julio, de 2003, Fundamento jurídico Cuarto).”, CASADO OLLERO, G., “Ganancias de patrimoniales no justificadas y delito fiscal”, en <<Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche>>, Madrid, 2008, p.298.

⁸ Así lo entiende la Fiscalía General del Estado que en su informe de 22 de mayo de 1995 (punto quinto) concluye: “[...] la decisión de la Administración tributaria de remitir un expediente al Fiscal o Autoridad judicial por considerar que las acciones u omisiones detectadas 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 la cuota defraudada que arroja la actividad inspectora rebasa o no la cuantía legalmente establecida. El delito fiscal no es sin 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 solo en su vertiente objetiva, sino también la culpabilística.”

⁹ En este sentido, aunque por su forma y naturaleza únicamente producirá los efectos procesales de la denuncia común, por su contenido se aproxima al que, según la doctrina, se predica de la querrela, considerada por CORTÉS DOMINGUEZ como una declaración de voluntad que encierra en sí misma una declaración de conocimiento mediante la cual se pone en conocimiento del órgano judicial una serie de hechos delictivos: “[...] no para que aquel los conozca y los compruebe, sino para que, basándose en ellos, pedir el inicio del proceso contra alguien al que se la acusará formalmente de la comisión de los mismos.” CORTÉS DOMINGUEZ, V., “Manual...”, cit., p.182. En este sentido, para COLLADO YURRRITA: “La actuación de la Inspección de los Tributos se asemeja, en estos casos, a la de un fiscal que tendrá por objetivo fundamental encontrar las pruebas precisas para proceder a la acusación del contribuyente, debiendo serle exigido, durante aquélla, un respeto escrupuloso de los derechos del administrado.” COLLADO YURRRITA, P., “La actuación ...”, cit. p. 59.

¹⁰ Según la actual redacción del artículo 305.1 del Código Penal introducida por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio: “El que, por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (...) 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

hecho imponible para valorar la posible comisión de un hecho delictivo. Por consiguiente, el grado de correspondencia entre los hechos denunciados por la Administración Tributaria y la conducta observada por el contribuyente, dependerá de cual haya sido el resultado de la investigación realizada en sede administrativa.

En estos casos, cuando en el procedimiento de inspección se han puesto de manifiesto hechos con trascendencia tributaria que no vienen reflejados en la autoliquidación que el contribuyente viene obligado a presentar de los cuales se deriva una presunta elusión del pago de tributos por importe superior a 120.000 euros, estaremos ante una denuncia de <<cuotas tributarias defraudadas>>. Por consiguiente, se tratará de una denuncia que irá acompañada de un informe evacuado por la Inspección de los Tributos en el que se fijará el importe de la deuda tributaria cuyo pago se ha eludido y se indicarán los hechos determinantes de que el comportamiento seguido por el contribuyente merezca la calificación de defraudación tributaria¹¹.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en los que por el *modus operandi* del obligado tributario¹² o por otras circunstancias conocidas por la Administración, existan sospechas fundadas de un incumplimiento deliberado del deber de contribuir susceptible de constituir un delito contra la Hacienda Pública, no es necesario iniciar un procedimiento administrativo de comprobación, ni que en la denuncia se efectúe una cuantificación previa del importe de la deuda presuntamente dejada de ingresar, sino que basta con la existencia de indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria para poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, a fin de que practique las diligencias de investigación pertinentes con carácter previo al inicio del proceso penal.

exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.”

¹¹ Como dice el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 4 de octubre de 2010 (FJ 9): “[...] *en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos) resultado lesivo y engañoso que deben atribuirse a una persona en concreto.*”

¹² En este sentido resulta particularmente ilustrativa la Instrucción 3/2007 de la Fiscalía General del Estado sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CAPITULO PRIMERO

Es decir, la condición objetiva de punibilidad establecida en el artículo 305.1 del Código Penal solo opera en el momento de ejercer la acusación y, en todo caso, al admitir a trámite la querrela (artículo 312 LECr), proponer la apertura del juicio oral (artículo 783 LECr) y, en su caso, dictar sentencia. Luego, para dar traslado al Ministerio Fiscal (o al juez de lo penal) de las sospechas fundadas de que pueda haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública no es indispensable iniciar un procedimiento administrativo de comprobación ni efectuar una liquidación de la deuda tributaria resultante de los hechos ocultados a la Administración. Por consiguiente, en estos casos, no estaremos ante la denuncia de unas cuotas defraudadas sino ante la simple <<sospecha>> de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, para cuya determinación será imprescindible la actuación del Ministerio Fiscal una vez iniciado el proceso penal¹³.

1.- El descubrimiento de hechos presuntamente constitutivos de delito en un procedimiento de comprobación tributaria

Por la propia configuración del modelo de gestión tributaria actualmente vigente en el ordenamiento jurídico español (que se articula alrededor de la autoliquidación¹⁴), en el delito de defraudación tributaria la comisión del hecho típico (eludir el pago de un tributo) permanece en la esfera de conocimiento del contribuyente (autor del hecho delictivo), de modo que difícilmente puede ser conocido y, por consiguiente, perseguido sin una previa actuación de comprobación a cargo de la Administración Tributaria en la que se pongan de manifiesto, al menos, tres elementos como son: a) De una parte, la existencia de una obligación tributaria nacida de la realización de un hecho imponible; b) De otra, el incumplimiento de un deber de ingreso; c) Y, finalmente, la cuantía de la cuota defraudada.

¹³Como explica MORENO CATENA: "Aunque la investigación de los hechos presuntamente delictivos se encomienda a la autoridad judicial, al Ministerio Fiscal se le atribuye la inspección directa de los sumarios por delitos públicos, debiendo darles los instructores las noticias que les pidieron (arts.306 y 324 LECrim y 4.I EOMF) y sin que la investigación pueda declararse secreta para ellos (arts.302.II LECrim.)", MORENO CATENA, V., "Derecho Procesal Penal", cit. p.99.

¹⁴CORDERO GONZALEZ explica que en Alemania: "[...] el sistema de liquidación administrativa sigue vigente todavía en la mayoría de los impuestos que integran su sistema tributario, entre otros, el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades, el de actividades económicas o el de sucesiones y donaciones." CORDERO GONZALEZ, E.M., "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", en <<Crónica Tributaria>> núm.123/2007, p.74.

Planteada la cuestión en estos términos, si definimos como <<contribuyente>> a quien contribuye al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica, a *sensu contrario* podríamos definir como <<no contribuyente>> a quien no cumple con dicha obligación, manteniendo en su poder la disponibilidad de unos recursos económicos que, por ministerio de la ley, debieron ser ingresados en el Tesoro Público. Sin embargo, dicha actuación, manifiestamente insolidaria y que merece un reproche jurídico en forma de sanción, no agota las posiciones que una determinada persona o entidad puede asumir respecto a los ingresos fiscales, pues cabría una tercera categoría subjetiva como es la del <<destrayente>>, considerado como aquel obligado tributario que, no solo no efectúa aportación alguna al sostenimiento de los gastos públicos, sino que se aprovecha del procedimiento de aplicación de los tributos para sustraer del sistema tributario recursos aportados por otros contribuyentes¹⁵ o para apropiarse de los que le han sido entregados en razón de su función¹⁶.

En uno y otro caso, el resultado de la acción contraria a las normas tributarias constituye una <<defraudación tributaria>>, de modo que si la cuota no ingresada o indebidamente obtenida supera los 120.000 euros, cabe considerar que existen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, la causa por la que existe una discrepancia cuantitativa entre una autoliquidación realizada (u omitida) por el propio obligado tributario y la liquidación que pueda practicar la Administración después de la correspondiente comprobación, resultará fundamental para determinar si efectivamente se trata de un incumplimiento del deber general de contribuir que merece una sanción privativa de libertad o, por el contrario, para su castigo basta con una sanción

¹⁵ Pensemos en las tramas de fraude en el IVA intracomunitario que tienen por objeto aparentar la existencia de un derecho a obtener una devolución tributaria en el Estado de origen. Respecto a la naturaleza penal de este comportamiento CHOCLAN MONTALVO entiende que: “*La obtención indebida de devoluciones en los casos de supuestas adquisiciones intracomunitarias es un caso de estafa, en el que el perjuicio patrimonial debe imputarse objetivamente a quien domina el acontecer delictivo, que puede no serlo la empresa que obtiene la devolución y que hipotéticamente puede tener derecho a ello.*” CHOCLAN MONTALVO J. A., “*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*”, Barcelona, 2011, p.102.

¹⁶ Pensemos en las cuotas de IVA efectivamente repercutidas no declaradas (ni ingresadas) o en las retenciones del IRPF aplicadas sobre las retribuciones del personal no declaradas (ni ingresadas) pero que son objeto de la correspondiente deducción de la cuota por parte del trabajador. Respecto a dichos comportamientos coincidimos con CHOCLAN MONTALVO cuando, respecto a la falta de ingreso de las cantidades retenidas a cuenta, considera que: “[...] *se trata más bien de comportamientos de gestión desleal, una vez que la ley ha impuesto al empresario pagador de rentas –sujetas a retención– determinados deberes de colaboración en la recaudación, cuyo incumplimiento se sanciona administrativamente, e incluso penalmente cuando las cantidades recaudadas (o que se debieron recaudar) que no son ingresadas en la Hacienda Pública alcanzan el límite de punibilidad*”, CHOCLAN MONTALVO, *op. cit.* p. 103.

CAPITULO PRIMERO

administrativa. Incluso puede darse el caso que la falta de ingreso no constituya un comportamiento sancionable, por entender que deriva de una interpretación razonable de la normativa aplicable, o por concurrir una causa de exención de la responsabilidad infractora (artículo 179 LGT)¹⁷.

Dicho de otro modo, no es lo mismo dejar de ingresar un impuesto que afecta a la propia capacidad económica (directo) que apropiarse del impuesto (indirecto) pagado por terceros, u obtener una devolución tributaria engañando a los órganos de la Administración Tributaria¹⁸. Asimismo, tampoco puede compararse la cuota que resulta del descubrimiento de un hecho imponible no declarado u ocultado a la Administración a la cuota que resulta de la aplicación de una interpretación distinta de la normativa tributaria aplicable para realizar la correspondiente liquidación.

Por ello, si bien es cierto que, como consecuencia del límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, el importe de la cuota tributaria defraudada será el elemento determinante para decidir el cauce que debe seguirse para sancionar el incumplimiento tributario descubierto por la Administración¹⁹, como veremos a continuación, ni todos los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública se inician como consecuencia de un procedimiento de comprobación administrativa previo del que resulta una posible cuota defraudada superior a 120.000 euros, ni de todos aquellos procedimientos de comprobación de los que resulta una cuota tributaria

¹⁷ Un catálogo de situaciones que no representan indicios de una defraudación tributaria dolosa puede verse en COLLADO YURRITA, *op. cit.* p.80.

¹⁸ En la STS 163/2008, de 4 de agosto (FJ 6º), el Tribunal Supremo considero en relación a una defraudación consistente en la indebida obtención de una devolución tributaria antes de la vigencia del actual artículo 305 del Código Penal que:” [...] *en la fecha de los hechos la obtención indebida de devoluciones no aparecía expresamente entre las conductas típicas del delito fiscal, y su exclusión de mismo puede sostenerse sobre la base de la inclusión expresa posterior, entendiendo que precisamente ésta se explica por la voluntad de comprender tal forma de actuar entre las conductas típicas de aquel delito. Siendo así, la calificación como estafa es correcta, pues concurren todos los elementos del tipo, ya que el recurrente opera construyendo una apariencia que, de corresponderse con la realidad, le haría acreedor a la devolución que solicita, induciendo a error a aquellos a través de quienes actúa la Administración, que, tras los oportunos trámites, realizan el acto de disposición que causa el perjuicio en el patrimonio público.*”

¹⁹ Por el contrario, como puede verse en el apéndice normativo traducido al castellano que facilita DOMINGUEZ PUNTAS, en Alemania no se establece una condición objetiva de punibilidad para determinar si una defraudación tributaria es o no penalmente sancionable, mientras que en Francia se fija en la cantidad de 153 euros (artículo 1741 del Código General de Impuestos). DOMINGUEZ PUNTAS, A., “*Delito Fiscal y Blanqueo de Capitales*”, en <<Memento de Autor. Instituto de Estudios Fiscales>>, Madrid, 2011, p.343 a 367.

defraudada superior a 120.000 euros se deriva una denuncia por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

1.1.- La manifestación de la *notitia criminis* en un procedimiento de inspección tributaria

La Administración Tributaria tiene el deber legal de investigar la realización de <<hechos imponderables>> que puedan permanecer ocultos²⁰, pero no de investigar <<hechos delictivos>>. Sin embargo, por la especial configuración del delito contra la Hacienda Pública, los primeros constituyen el presupuesto lógico de los segundos, pues solo nacida la obligación tributaria puede consumarse una defraudación del deber de contribuir que, por superar una determinada cuantía, convierta en delictiva la insolidaridad fiscal de una determinada persona física o jurídica²¹.

Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 141 y 142 LGT, las actuaciones de los órganos de la Inspección de los tributos tienen por finalidad principal obtener las pruebas en las que fundamentar la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Al propio tiempo, según lo dispuesto en el artículo 145 LGT, la finalidad del procedimiento inspector es comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del conjunto de contribuyentes sujetos a la jurisdicción fiscal del Estado español. Por consiguiente, los procedimientos tributarios de comprobación en general (y el de inspección en particular) no son el cauce legalmente establecido para la investigación de conductas delictivas, ni siquiera de aquellas que tengan por objeto el incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos,

²⁰ Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 103.Uno de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre: "Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación [...]"

²¹ Como explica COLLADO YURRITA, P., "El amplio abanico de actuaciones practicadas por la Administración Tributaria desde que percibe la existencia de datos reveladores de posibles defraudaciones hasta que se forma la convicción seria de la existencia de <<indicios racionales de delito fiscal>> exige la adopción de un marco procedimental propio y también la fijación de los criterios homogéneos necesarios para proceder a la configuración del tipo del delito. Ambos requisitos serán decisivos a la hora de decidir si un expediente tiene la suficiente entidad para ser remitido o no al Ministerio Fiscal o al Juez." COLLADO YURRITA, P., "La actuación ...", cit., p. 67.

CAPITULO PRIMERO

pues la Administración Tributaria no forma parte de los Cuerpos y Fuerzas de seguridad del Estado que tienen encomendada la persecución de los delincuentes²².

Por consiguiente, una de las principales cuestiones a resolver es determinar en qué momento del procedimiento inspector debe entenderse producida la *notitia criminis* de la presunta comisión de un delito de defraudación tributaria, pues a partir de dicho instante, para preservar las garantías procesales del presunto autor del delito, la investigación de los hechos debe realizarse de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal. En otras palabras, hasta la manifestación de los indicios racionales de que un incumplimiento tributario puede ser constitutivo de delito, las actuaciones de los órganos de la inspección tendrán naturaleza administrativa y, por consiguiente, quedarán sujetas al régimen de eficacia jurídica y revisión *a posteriori* propia de los actos administrativos²³.

Sin embargo, cuando la Administración considere que los hechos descubiertos en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación, no solo revelan un incumplimiento de las normas tributarias sino que constituyen indicios racionales de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, tiene el deber jurídico de dar traslado de todo lo actuado a los órganos del Poder Judicial y, al propio tiempo, de evitar que con su actuación investigadora se conculquen los derechos fundamentales del presunto responsable del delito.

²² En este sentido CASADO OLLERO indica que: *”Si bien todos los poderes públicos tienen en la <<lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional>>, cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración Tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.”*, CASADO OLLERO, G., *“Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal”*, en AA.VV, <<Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana>>, IEF, Madrid, 2008, p.1597.

²³ En este sentido, compartimos la posición de RUIZ GARCIA para quien, del mismo modo que: *”[...] la Administración tributaria no puede utilizar el procedimiento de inspección para, en la ignorancia del sujeto pasivo, acumular el material probatorio que posteriormente será empleado e el proceso penal, retrasando deliberadamente el inicio del proceso [...]”* tampoco resulta admisible: *”[...] que la Administración tributaria propicie la iniciación de un proceso penal, para, con las facultades extraordinarias que el ordenamiento otorga al juez instructor, lograr la prueba de hechos que pueden ser posteriormente relevantes a efectos tributarios.”*, RUIZ GARCIA, J.R., *“La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”*, en <<Revista española de Derecho Financiero>>, núm.151/2011, según el texto publicado en westlaw.es BIB 2011/1148, p.3.

La determinación del instante a partir del cual muta la naturaleza jurídica de las actuaciones que deben realizarse para obtener los elementos de prueba indispensables para fundamentar una acción penal por delito contra la Hacienda Pública constituye uno de los principales retos de la doctrina penal y tributaria actual pues, según la postura que se adopte, o bien se puede llegar al automatismo de criminalizar cualquier defraudación tributaria superior a 120.000 euros (desposeyendo a la Administración de su facultad de apreciación), o bien se confiere a los órganos de la Administración tributaria una potestad de valoración pre-procesal ilimitada sin sujetar su ejercicio a control jurisdiccional de ningún género.

1.1.1.- La comprobación de los elementos constitutivos del hecho imponible

Las actuaciones de investigación desarrolladas por la Inspección de los Tributos tienen por finalidad principal comprobar el hecho imponible y su adecuada declaración y liquidación por el sujeto pasivo. Por consiguiente, se trata de la fase instructora del procedimiento de comprobación en la que se obtiene aquella información con trascendencia tributaria que permita a la Administración conocer los elementos subjetivos, objetivos, temporales y cuantitativos de un acto o negocio del que nace una obligación tributaria²⁴.

En este sentido, el inicio del procedimiento inspector pone de manifiesto que el propósito de la acción administrativa es la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, del que *a priori* no existen sospechas de que hubiera podido cometer una defraudación tributaria delictiva. Luego, en estos casos, la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública se producirá de forma sobrevenida (y sorpresiva) en el curso de las actuaciones inspectoras como consecuencia de los elementos probatorios obtenidos por la Inspección de los que se pone de manifiesto (i) la realización de un hecho imponible no declarado, (ii) la indebida obtención de una devolución tributaria (iii) o, en su caso, la falsedad o inexactitud de los datos incluidos en la autoliquidación presentada determinantes de una menor tributación a la que resulta de la adecuada aplicación de las normas tributarias.

²⁴ Así lo establece el artículo 145.1 LGT según el cual: "El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones."

1.1.2.- La determinación de la cuota tributaria defraudada como presupuesto de la manifestación de la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública

Iniciado un procedimiento administrativo que tiene por objeto la comprobación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente (particularmente, un procedimiento inspector), las actuaciones que desarrollan los órganos de la Administración están encaminadas a obtener las pruebas que permitan verificar y, en su caso, corregir el contenido de la autoliquidación presentada (u omitida) por el obligado tributario. Luego, los elementos probatorios obtenidos en el curso de la instrucción administrativa tienen por finalidad acreditar el hecho imponible efectivamente realizado y servirán de fundamento para regularizar²⁵ la situación tributaria del contribuyente objeto de la comprobación.

La conversión de los hechos descubiertos en una magnitud económica (base imponible) y la posterior determinación del importe de la cuota tributaria derivada de tales hechos, no forma parte de la instrucción propiamente dicha sino que constituye una actividad de aplicación normativa (susceptible de interpretaciones divergentes) mediante la cual, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 153.d) LGT, la Administración presenta al contribuyente una <<propuesta de regularización>> a la que éste puede prestar su conformidad (art.156 LGT) o mostrar su disconformidad (art.157 LGT). Dicha propuesta de regularización es la que contiene la liquidación administrativa de la deuda tributaria exigible al contribuyente y la que pone de manifiesto un posible incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Luego, hasta el momento en que por el órgano instructor del procedimiento inspector se formule la propuesta de liquidación no se manifiesta la trascendencia cuantitativa del comportamiento del obligado tributario. Por ello, es en el momento de confeccionar el acta cuando el artículo 153.g) LGT establece que por parte del funcionario responsable las actuaciones desarrolladas deberá emitirse un pronunciamiento acerca de la posible existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria. Aunque se trata de una valoración subjetiva, cuya constancia en el cuerpo del acta únicamente puede

²⁵ Según establece el artículo 143.2 LGT: "Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma."

obedecer al derecho del contribuyente a conocer las consecuencias que puede derivarse de la regularización administrativa de su situación tributaria, desde la perspectiva procedimental, constituye la referencia temporal para establecer el momento en que surge la posible *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública.

Si esto es así, por ministerio de la ley, cuando el resultado de la propuesta de liquidación determine una cuota tributaria superior a 120.000 euros, corresponde al órgano instructor decidir si, a la vista de los elementos probatorios de que dispone, los hechos puestos de manifiesto en el curso del procedimiento inspector revelan indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Cuando entienda que la defraudación tributaria puede ser delictiva, en lugar de ofrecer al contribuyente la suscripción del acta, elevará un informe a su superior jerárquico (Inspector Jefe). Por el contrario, si no aprecia trascendencia penal en el comportamiento del obligado tributario, ultimaré la fase instructora mediante la formalización del acta de conformidad o disconformidad según proceda.

Por todo ello, a nuestro modo de ver, cuando en el curso de las actuaciones se pongan de manifiesto hechos con trascendencia tributaria no incluidos en la autoliquidación presentada por el contribuyente, aunque por la previsible cuantía de la cuota tributaria presumiblemente dejada de ingresar (o de la cantidad indebidamente obtenida) pudiera entenderse que se supera el límite establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, la Inspección de los tributos debe ultimar la fase instructora del procedimiento o, lo que es lo mismo, debe establecer en toda su extensión (fáctica y cuantitativa), cual es el hecho imponible realizado por el contribuyente en relación al tributo y periodo objeto de comprobación. Una vez concluida la instrucción, y antes de presentar la propuesta de regularización, es el momento en que por el funcionario que ha tenido conocimiento directo de los hechos que constan en el expediente se efectuará al valoración de la posible trascendencia penal del comportamiento del obligado tributario y, en su caso, cuando se iniciará el trámite de denuncia que estudiaremos en el apartado 5 de este Capítulo.

1.2.- La existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública previa a la iniciación de un procedimiento de comprobación

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en algunos casos, como consecuencia de la información obtenida por otros cauces, la Administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva sin necesidad de iniciar la comprobación administrativa de la situación tributaria de un determinado contribuyente. Luego, considerando que la *notitia criminis* de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública ya se ha manifestado, en la medida en que los órganos de la Administración tributaria no disponen de las competencias necesarias para investigar hechos delictivos, deben abstenerse de iniciar un procedimiento inspector para comprobar el impuesto y periodo impositivo en el que presuntamente se ha consumado el delito. Sin embargo, ante la ausencia de elementos probatorios en los que sustentar la liquidación administrativa de la cuota tributaria no ingresada o indebidamente obtenida, difícilmente puede promoverse el ejercicio de la acción penal basada en una mera sospecha de defraudación.

Ante una situación como la descrita, la Administración tributaria dispone de la posibilidad de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal para que las actuaciones de comprobación de la situación tributaria del contribuyente sospechoso de ser el autor de un delito contra la Hacienda Pública se desarrollen con arreglo a las reglas de la investigación criminal, siendo en dicha sede donde deberán obtenerse los elementos de prueba que permitan determinar el importe de la cuota tributaria defraudada. Por consiguiente, y a diferencia del supuesto examinado en el apartado anterior (en el que la denuncia contiene la liquidación de la cuota tributaria defraudada y la apreciación de la Administración denunciante acerca del carácter delictivo del comportamiento del obligado tributario), la comunicación de la *notitia criminis* que permitirá iniciar las diligencias de investigación de carácter pre-procesal (artículo 773. 2 LECr) únicamente contendrá la <<sospecha>> fundada de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

1.2.1.- La denuncia pública de hechos con trascendencia penal

Uno de los supuestos en los que puede producirse la situación descrita en el apartado anterior es la apreciación de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública fundada en los elementos probatorios que acompañan una denuncia tributaria (artículo 114 LGT).

En este caso los hechos presuntamente delictivos no se ponen de manifiesto como consecuencia de la actuación administrativa sino que se desprenden de los datos y de las informaciones facilitadas voluntariamente por una persona o entidad distinta del obligado tributario y que, sin mediar requerimiento previo, aporta pruebas (por lo general documentales) de la comisión de una defraudación tributaria²⁶.

Si una vez examinado el contenido de la denuncia recibida la Administración considera verosímiles los hechos que le son comunicados caben dos posibles alternativas: a) O bien, iniciar un procedimiento administrativo de comprobación; b) O bien, dar traslado inmediato del contenido de la denuncia al Ministerio Fiscal para que se encargue de la investigación criminal.

La decisión que en cada caso se adopte dependerá fundamentalmente de la entidad de los elementos probatorios aportados por el denunciante. Cuando las pruebas aportadas, contrastadas con los datos de que ya dispone la Administración tributaria, permitan efectuar la estimación de la cuota presuntamente defraudada por importe superior a 120.000 euros, la comprobación administrativa de los mismos hechos no solo no resulta necesaria sino que, en algunos casos, puede considerarse contradictoria con las garantías procesales del obligado tributario. Sin embargo, cuando de las pruebas aportadas por el denunciante no pueda verificarse el alcance del incumplimiento tributario supuestamente cometido por el denunciado, será necesario iniciar un procedimiento inspector para decidir si efectivamente se ha cometido una defraudación tributaria con trascendencia penal. En el primer caso la denuncia recibida tendrá la consideración de *notitia criminis*, de modo que la Administración se limitará a trasladarla al Ministerio Fiscal, mientras que en el segundo los indicios de la comisión de un delito contra la

²⁶ Sobre las características de la denuncia tributaria puede verse APARICIO PEREZ, A., “*La denuncia pública en materia tributaria (génesis, evolución, perspectivas de futuro)*”, Valencia, 2002.

Hacienda Pública surgirán (o no) como consecuencia de los hechos que se pongan de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente denunciado.

1.2.2.- La defraudación tributaria organizada

La defraudación tributaria organizada puede definirse como el conjunto de actividades ilícitas que tienen por finalidad obtener recursos económicos de la Administración mediante el abuso de los procedimientos de gestión tributaria. Se trata de un comportamiento subsumible en lo que podríamos considerar una *estafa fiscal* en la que la víctima es precisamente el operador del sistema tributario que realiza disposiciones de fondos a favor de personas o entidades que, integradas en una trama de defraudación, reciben devoluciones tributarias o se apropian de los tributos satisfechos por terceros²⁷.

En estos casos, aunque la tipología del defraudador responde al perfil de lo que en apartados anteriores hemos convenido en denominar un <<destrayente>>, la complejidad de la estructura utilizada para defraudar, al tiempo que dificulta la identificación del verdadero beneficiario del fraude, facilita las maniobras evasivas ante la más mínima sospecha de que la Administración ha descubierto la trama. Por ello, cuando la defraudación es un objetivo en sí mismo, el factor determinante de la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública no es tanto el incumplimiento tributario asociado a un hecho imponible ocultado, como la percepción de que es la propia Administración tributaria la que está siendo objeto de un engaño amparado en las propias normas de gestión de los tributos.

Dicho de otro modo, si con carácter general se suele aceptar que una cosa es <<hecho imponible>> y otra distinta el <<hecho delictivo>>²⁸, cuando se trata de la defraudación

²⁷ En este sentido coincidimos con CHOCLAN MONTALVO cuando indica que: "El llamado fraude carrusel del IVA responde más bien a la estructura de la estafa común que a la del delito fiscal especial, de modo que en la práctica se presenta no pocos problemas a la hora de comprobar la concurrencia de los presupuestos objetivos del tipo en un supuesto en el que la simulación de las operaciones de comercio supone, en realidad, la inexistencia de obligación tributaria, de modo que ante la Hacienda Pública el sujeto activo del delito simula una posición de obligado tributario inexistente, obteniendo una devolución a la que no tiene derecho." CHOCLAN MONTALVO, J.A., "La aplicación práctica del delito fiscal", cit, p.278.

²⁸ Como acertadamente señalan BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO: "La conducta típica consiste pues en la infracción de un deber de una norma tributaria no expresada en la ley penal. Para poder aplicar el artículo 305 es necesario remitirse a la Ley fiscal del tributo en cuestión, pues es allí donde se

tributaria organizada dicha disociación carece de fundamento, pues solo hay un acto ilícito enmascarado mediante una sucesión de hechos imponderables aparentes que se utilizan para justificar ante la Administración un derecho de crédito inexistente o para ocultar la apropiación de cuotas tributarias repercutidas o retenidas a terceros.

Planteada la cuestión en estos términos, aunque la obtención indebida de devoluciones tributarias o la elusión del pago de cuotas retenidas o repercutidas constituyen comportamientos tipificados en el artículo 305.1 del Código Penal, cuando se realizan en el marco de una estructura societaria (a menudo muy compleja) cuyo único propósito es generar la apariencia formal necesaria para inducir a error a la Administración tributaria, presentan unas características operativas distintivas que permiten identificar la defraudación antes incluso de iniciar la comprobación administrativa de alguno de los elementos de que se compone.

Por ello, en ocasiones, la efectividad de la lucha contra el fraude tributario organizado, aconsejará que la determinación de la cuota tributaria defraudada no se realice en la vía administrativa sino que directamente intervengan el Ministerio Fiscal o la autoridad judicial a efectos de disponer de los medios y recursos propios de la investigación criminal. En este caso, la denuncia administrativa que iniciará las diligencias judiciales se limitará a exponer los hechos en virtud de los cuales la Administración sospecha que una determinada persona o entidad puede formar parte de una organización creada con el propósito de defraudar a la Hacienda Pública, dejando que sea la policía judicial, con el auxilio de los funcionarios de la Inspección de los tributos, la que se encargue de la obtención de los elementos de prueba necesarios para fundamentar el ejercicio de la acción penal.

2.- Las garantías constitucionales en el procedimiento de comprobación tributaria

Con carácter general, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en señalar que el delito contra la Hacienda Pública se consuma en el momento en que finaliza el periodo voluntario de declaración e ingreso del tributo cuyo pago se elude. Por consiguiente, a partir de dicha fecha, al tiempo que se inicia el cómputo de la prescripción (tributaria y

define el hecho imponible y la obligación tributaria que de éste surge". BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO, S., "Derecho Penal Económico", Madrid, 2001, p. 223.

CAPITULO PRIMERO

penal), en la persona o entidad que no cumple con sus obligaciones tributarias (defraudando una cuota superior a 120.000 euros) concurre la condición <<tributaria>> de sujeto pasivo de impuesto defraudado, con la condición <<penal>> de autor de un delito contra la Hacienda Pública.

Salvo en los supuestos indicados en los apartados anteriores, esta doble condición subjetiva no puede ser conocida por la Administración tributaria cuando acuerda el inicio de un procedimiento de comprobación, puesto que el incumplimiento de las obligaciones tributarias solo se pondrá de manifiesto una vez obtenidas las pruebas de la realización de un hecho imponible que no ha sido adecuadamente incluido en la autoliquidación presentada dentro del plazo legalmente establecido.

Dicho de otro modo, aunque la normativa actual no lo recoja explícitamente²⁹, en un modelo de gestión tributaria basado en la autoliquidación opera una presunción de certeza que favorece al contribuyente, en virtud de la cual corresponde a la Administración la carga de la prueba de las irregularidades que pudiera haber cometido. Sin embargo, cuando el incumplimiento tributario consumado adquiere relevancia penal, la presunción que prevalece no es la de certeza si no la de inocencia (artículo 24 de la Constitución) en cuyo caso, la prueba de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública debe obtenerse sin menoscabo de las garantías procesales reconocidas a cualquier ciudadano frente al que se dirija una investigación criminal³⁰.

Desde esta perspectiva, la persona o entidad que es objeto de un procedimiento administrativo de comprobación de su situación tributaria, en su condición de sujeto pasivo del impuesto comprobado, tiene el deber colaborar con la Administración (artículo 29.2 LGT) facilitando los documentos, justificantes y antecedentes de los datos incluidos en la autoliquidación presentada, así como cualesquiera otros con trascendencia tributaria que le puedan ser requeridos por la Inspección (artículo 93 LGT). Por el contrario, cuando los hechos puedan ser constitutivos de una defraudación

²⁹ En el artículo 33 de la ley 1/1998, de 26 febrero, por la que se aprobó el hoy derogado Estatuto del Contribuyente, se establecía expresamente una presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes, indicando expresamente que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

³⁰ Un análisis detallado de las garantías procesales que adoptan la forma de derechos fundamentales constitucionalmente protegidos puede verse en PICO JUNOY, J. "Las garantías constitucionales del proceso", Barcelona, 2012.

tributaria por importe superior a 120.000 euros, en su condición de presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública, su intervención en el procedimiento de comprobación viene amparada en el derecho a no autoincriminarse (artículo 24 de la Constitución y artículos 387, 389 y 392 LCrim)³¹.

Para delimitar cuál debe ser la posición que, respecto a las garantías constitucionales del contribuyente, debe adoptar el órgano encargado de la instrucción de un procedimiento inspector en el que se ponen de manifiesto unos hechos que constituirán el fundamento fáctico de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, es necesario analizar: a) De una parte, en qué momento surge la *notitia criminis*; b) Y, de otra, cual es efecto probatorio de los datos, informaciones, manifestaciones, documentos y demás antecedentes obtenidos en el curso de un procedimiento inspector. De la primera cuestión nos ocuparemos más adelante, la segunda pasamos a examinarla a continuación.

2.1.- La protección del contribuyente en caso de autoincriminación³²

Con carácter general, el artículo 24.2 de la Constitución³³ reconoce el derecho fundamental de toda persona a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable de unos hechos, cuando de ellos pueda derivarse una sanción penal³⁴ o administrativa³⁵.

³¹ El tránsito entre la situación de sujeción general al deber de colaborar con la Administración tributaria y el status procesal en el que rige el derecho a no autoinculparse de un posible delito contra la Hacienda Pública viene perfectamente delimitado en el ordenamiento jurídico alemán. Como explica CORDERO GONZALEZ: "El (apartado) 3931 AO trata de delimitar la posición del obligado en uno y otro procedimiento, en los que le incumben diversos deberes y obligaciones. Así, mientras que el imputado en el proceso penal tiene derecho a guardar silencio (apartado 136 StPO) y no puede ser obligado a autoinculparse, el obligado tributario ha de revelar en el procedimiento de imposición todos los hechos que pudieran ser relevantes para la determinación de la existencia y la cuantía de la prestación tributaria (apartado 90 I AO). La atribución al mismo órgano [la Administración tributaria] de la competencia para el desarrollo de ambos procedimientos lleva al (apartado) 393 I AO a señalar que, el inicio del procedimiento penal para la investigación de un delito tributario hace decaer los deberes de colaboración del obligado, cuyo cumplimiento no podrá exigirse de forma coactiva." CORDERO GONZALEZ, E.M., "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", en <<Crónica Tributaria>>, núm.123/2007, p.94.

³² El derecho a no autoincriminarse no viene explícitamente recogido en el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH) al que el Estado español se adhirió en 1979. Sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos reconoció en el año 1993 (STEDH de 25 de febrero de 1993 caso Funke contra Francia) la vigencia de esta garantía aplicable a todo imputado en un proceso sancionador por entender que estaba incluida en el concepto de <<juicio justo>> que figura en su artículo 6. Esta línea doctrinal se consolidó en resoluciones posteriores tales como: STEDH de 8 de febrero de 1996 (caso John Murray vs. Reino Unido), STEDH de 17 de diciembre de 1996 (caso Saunders vs. Reino Unido), STEDH de 20 de octubre de 1997 (caso Servus vs. Francia), STEDH de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness vs. Irlanda), STEDH de 3 de mayo de 2001 (caso J.B. vs. Suiza), y STEDH de 8 de abril de 2004 (caso Weh vs. Austria).

CAPITULO PRIMERO

Desde la perspectiva de la responsabilidad penal derivada del incumplimiento de las obligaciones tributarias, habida cuenta que esta garantía constitucional en ocasiones puede resultar contradictoria con el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 de la Constitución³⁶, a nuestro modo de ver, su traslación a un procedimiento administrativo de comprobación previo a un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública puede hacerse desde una doble perspectiva: a) En primer lugar, conviene determinar si constituye una derogación del deber de colaborar que, con carácter general, establece el artículo 29.2.g) LGT y, hasta qué punto, con ello quedan restringidas las facultades investigadoras de los órganos de la Administración tributaria; b) Y, en segundo lugar, cabe plantearse cuáles serán los efectos que el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública tendrán los elementos probatorios obtenidos contraviniendo dicha garantía constitucional³⁷.

³³ En el artículo 291 de la Constitución de Cádiz de 1812 se recogía por primera vez como garantía del imputado en un proceso penal que: *“La declaración del arrestado se hará sin juramento que a nadie ha de tomarse en materias criminales sobre hechos propios”*; remarcando en su artículo 303 que: *“No se usará nunca del tormento ni de los apremios.”*

³⁴ Según el Tribunal constitucional (STC 197/1995, de 21 de diciembre) se trata de: *“[...] garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer la imputación [...]”*, añadiendo también (STC 161/1997, de 2 de octubre) que: *“[...] entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación”*.

³⁵ Según la doctrina del Tribunal Constitucional: *“Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado [lo que] nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicados a la actividad sancionadora de la Administración”* (STC de 8 de junio de 1981).

³⁶ En la Sentencia 76/1990, el Tribunal Constitucional se pronunció respecto al conflicto entre el deber de contribuir y el derecho a no declarar señalando que: *“si [...] sostuvimos que el derecho a la intimidad personal (art.18.1 de la Constitución) no puede entenderse de tal modo que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el artículo 31 de la Constitución, otro tanto cabe decir cuando se invoca con pareja finalidad el artículo 24.2 de la norma suprema, como ahora ocurre, pues es una misma la razón de decidir allí y aquí.”*, añadiendo seguidamente que: *“[...] no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. La 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 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.”* Una posición crítica respecto a dicha doctrina puede verse, entre otros, en: AGUALLO AVILÉS, A. *“Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”*, en <<Quincena Fiscal>>, núm.21/2003, y también en GARCIA NOVOA, C., *“Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública”*, en <<Jurisprudencia Aranzadi>>, núm.3/2005.

³⁷ Respecto al tratamiento constitucional del derecho de prueba pueden verse entre otras: STC 128/2011, de 18 de julio, STC 111/2011 de 4 de junio, STC 66/2009, de 9 de marzo, STC 50/2000, de 28 de febrero, STC 127/1996, de 9 de julio, STC 54/1996, de 26 de marzo, STC 49/1996 de 26 de marzo, STC 86/1995,

2.1.1.- La aportación de pruebas incriminatorias a requerimiento de la Inspección

Según lo establecido en el artículo 29.2.f) LGT, todo obligado tributario tiene el deber de aportar a la Administración los libros, registros, documentos, justificantes o información que, según la ley, deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros. Asimismo, el artículo 29.2.g) LGT establece el deber general de facilitar la práctica de las inspecciones o comprobaciones administrativas que puedan iniciarse para verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de modo que en el artículo 203 LGT se tipifica como infracción tributaria sancionable con multa pecuniaria la resistencia, negativa, excusa u obstrucción a las actuaciones de la Administración tributaria, indicando expresamente en su apartado 1.b) que dicha infracción se comete, entre otros supuestos, cuando no se atiende algún requerimiento de información debidamente notificado por la Administración.

Sin embargo, el problema constitucional se plantea cuanto dichos datos o elementos probatorios requeridos por el órgano encargado de la instrucción del procedimiento de comprobación (y particularmente del procedimiento inspector) pueden llegar a constituir el fundamento fáctico de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, debe presentar la Administración cuando estime que la defraudación puesta de manifiesto en el curso de la comprobación reúne los elementos del comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal³⁸.

Quienes se muestran contrarios al deber de colaborar en una comprobación administrativa de la que pudieran ponerse de manifiesto hechos constitutivos de un

de 6 de junio, STC 84/1994, de 14 de marzo, STC 37/1989, de 15 de febrero, STC 64/1986, de 21 de mayo, STC 114/1984 de 29 de noviembre.

³⁸ Los términos del debate constitucional los expone con gran precisión SANZ DIAZ-PALACIOS cuando señala que: "No discutimos que en un sistema fiscal como el español, en el que se ha generalizado el régimen de autoliquidaciones es imprescindible la colaboración de los obligados tributarios con los funcionarios de Hacienda. Y, desde luego, la efectividad de dicha colaboración requiere que ésta pueda exigirse con carácter coactivo. Ahora bien, al contrario de lo que viene ocurriendo en España con el beneplácito de los tribunales (incluido, en la cúspide del organigrama, el Tribunal Constitucional), el derecho a no autoincriminarse exige un examen riguroso de aquello que, coaccionado, aporte el contribuyente a la Inspección de Hacienda, para determinar su legitimidad o no como elemento de convicción, de cara a la imposición de sanciones o penas por infracciones o delitos de índole tributaria respectivamente." SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., "Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria", en <<Cronica Fiscal>>, núm.133/2009, p.217.

CAPITULO PRIMERO

delito contra la Hacienda Pública, invocan el carácter coactivo de dicha actuación habida cuenta de la sanción tributaria prevista en caso de resistencia a la actuación inspectora³⁹. Por el contrario, existen otras posiciones doctrinales que, sin negar la vigencia del deber de colaborar con la comprobación tributaria, tratan de establecer el momento en que, ante la previsible trascendencia penal de los hechos descubiertos, el obligado tributario debe ser tratado como un posible imputado por delito contra la Hacienda Pública y, en consecuencia, debe ver atenuado su deber de aportar elementos de prueba que puedan utilizarse para sustentar la acusación⁴⁰.

Para tratar de conciliar el respeto a las garantías procesales del contribuyente sin vaciar de contenido las herramientas jurídicas características de los procedimientos tributarios de comprobación, conviene tener en cuenta que una cosa es colaborar en la determinación administrativa del hecho imponible realizado y otra muy distinta es reconocer la comisión de un delito contra la Hacienda Pública⁴¹.

³⁹ En este sentido puede verse AGUALLO AVILES A., "Aproximación ...", *op. cit.*; GARCIA NOVOA, C., "Una aproximación...", *op. cit.*, y FALCON 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", en <<Quincena Fiscal>>, núm.22/1995. Por su parte, PALAO TABOADA considera que:"[...] el deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar -y, por consiguiente, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar colaboración- desde el momento en que surja el riesgo de incriminación" en "Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes" en <<Revista de Contabilidad y Tributación>>, CEF, núm.171/1997. También se han pronunciado respecto a esta cuestión entre otros: SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., "Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública", Colex, Madrid, 2004; GARCIA BERRO, F., "Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria", Marcial Pons, Barcelona, 2004; SILVA SANCHEZ, J.M., "Deberes tributarios de colaboración y derecho a no autoinculparse: la postura del Tribunal Constitucional", en <<Togas>>, 25 de mayo de 2006; LOPEZ DIAZ, A., "Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (a propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero)", en <<Jurisprudencia Tributaria Aranzadi>>, núm.16/2005; y MERINO JARA, I., "Autoinculpación y delitos contra la Hacienda Pública. Sentencia comentada: STC 18/2005, de 1 de febrero" en <<Jurisprudencia tributaria Aranzadi>>, núm.4/2005.

⁴⁰ Según ALONSO GONZALEZ:"Si según parece, solo cabe negar la inculpación en el seno de un procedimiento o proceso sancionador y siempre en calidad de imputado, deberán tomarse las medidas precisas para situarse en el momento procesal idóneo. Evidentemente, y en cuanto a la cronología procesal, en el plano tributario no encontraremos una total equivalencia con los diversos momentos por los que discurre el proceso penal. Luego, haciendo nuestra una concepción de imputación material que supere los formalismos procesales, tal como hace el Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1989, entendemos que el sujeto pasivo tributario es susceptible de convertirse en imputado a efectos punitivos cuando pese sobre él un grado suficiente de sospecha. Desde ese momento, el sujeto estará en condiciones de alegar en su favor el derecho a no autoinculparse." ALONSO GONZALEZ, L.M., "El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada", en <<Revista de Contabilidad y Tributación>>, CEF, núm.237/2002.

⁴¹En la STC 18/2005 de 1 de febrero, el Tribunal Constitucional efectúa un análisis detallado de la jurisprudencia del TEDH para valorar si en un supuesto en que se imputó a una persona física (en su condición de administrador) un delito contra la Hacienda Pública por la defraudación cometida por una persona jurídica (la sociedad) las pruebas aportadas a la Inspección por los representantes de la sociedad objeto de comprobación podían considerarse contrarias al derecho fundamental a no autoincriminarse, y concluye señalando que (FJ 3):" De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información

Planteada la cuestión en estos términos, y desde la perspectiva del deber de denunciar al que están sujetos los órganos de la Administración tributaria, a nuestro modo de ver, no se trata tanto de justificar si un determinado obligado tributario tiene derecho a rehusar colaborar en la comprobación de su situación tributaria cuando considere que puede verse imputado como autor de un delito contra la Hacienda Pública, como de analizar si la Administración tributaria debe poner en conocimiento del juez de lo penal los elementos probatorios obtenidos por la Inspección de los tributos y de los cuales se desprenda la autoinculpación del obligado tributario respecto a la defraudación tributaria descubierta⁴².

Para ello, lo primero que debe hacerse es distinguir claramente entre el contenido del expediente administrativo que tiene por finalidad acreditar la realización del hecho imponible, del posible reconocimiento por parte del obligado tributario de las circunstancias en que tomó la decisión de eludir el pago del tributo⁴³. En el primer caso, no parece que la aportación por el propio obligado tributario de elementos probatorios referidos a su actividad económica (contabilidad, facturas, etc..) o a su tráfico jurídico (contratos, extractos bancarios, etc..) menoscabe la presunción de inocencia que le

que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo (...) que la coacción prevista en la Ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable”.

⁴² Como dice SANZ DIAZ-PALACIOS: “*Todo lo aportado por el contribuyente bajo coacción podrá utilizarse legítimamente para determinar la cuantía de la deuda tributaria. Pero no será legítimo utilizar todo ello en contra del contribuyente para castigarlo por infracción o por delito contra la Hacienda Pública.*” SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., “*Elementos...*”, cit., p.217.

⁴³ Un criterio lógico de selección entre la información aportada por el contribuyente lo proporciona SANZ DIAZ-PALACIOS cuando indica que: “[...] *hemos de preguntarnos si el elemento concreto del que se trata contiene en sí mismo una declaración de voluntad y/o conocimiento. Si la respuesta fuera negativa, sería legítimo utilizar ese elemento en contra del contribuyente en sede administrativa o judicial. Pero si la respuesta dada fuera afirmativa sería necesario responder a un segundo interrogante; en tal caso debemos preguntarnos si ese concreto elemento (que contiene en sí mismo una declaración de voluntad y/o conocimiento) tiene su origen, en último término, en la voluntad del contribuyente o bien tiene su origen último en la voluntad de terceras personas. Si la respuesta a esta pregunta fuera que el elemento analizado tiene su génesis en la voluntad del contribuyente sometido a inspección, no podría utilizarse legítimamente contra éste a efectos represivos, pues ello sería contrario a su derecho fundamental a no autoinculparse. Por el contrario, si se determinara que el elemento en cuestión tiene su origen, en último término, en la voluntad de terceros, dicha utilización (a efectos represivos) no presentaría tacha de ilegitimidad, en cuanto al derecho que nos ocupa.*”, SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., “*Elementos...*”, cit., p.217.

CAPITULO PRIMERO

ampara respecto a la trascendencia penal del incumplimiento tributario descubierto por la Administración⁴⁴.

Por el contrario, determinadas declaraciones o manifestaciones que el contribuyente pudiera realizar ante los funcionarios encargados de la comprobación de su situación tributaria, cuando tengan por objeto explicar las razones, motivos o causas por las que omitió la declaración del hecho imponible realizado, presentó una autoliquidación incompleta, falsa o inexacta, o por las que solicitó una devolución tributaria que no tenía derecho a percibir, constituyen un reconocimiento del elemento subjetivo del tipo infractor cuya naturaleza procesal se aproxima mucho a la confesión de la comisión de un delito (artículo 21.4ª del Código Penal y artículos 688 y siguientes LCrim)⁴⁵.

Luego, cuando dichas declaraciones se hubieren realizado directamente por el propio obligado tributario⁴⁶ y recogido en la correspondiente diligencia (artículo 107.2 LGT) sin la advertencia previa de la posible trascendencia penal de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector, cabe entender que tienen carácter autoincriminatorio y, por consiguiente, que lesionan su derecho constitucional a la

⁴⁴ En este sentido mención especial merece la doctrina contenida en la STC 76/1990 donde el Alto Tribunal considera que: "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 que 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 arts.17.3 y 24.2 de la Constitución.[...] cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad." En el mismo sentido, SANZ DIAZ-PALACIOS, op. cit. p.218.

⁴⁵ En este sentido compartimos la conclusión a la que llega SARRO RIU cuando indica que: "[...] puede afirmarse que en la práctica de los procedimientos tributarios las declaraciones autoinculpativas se reducen fundamentalmente a las manifestaciones efectuadas por el contribuyente-acusado recogidas normalmente en diligencia", SARRO RIU, J., "El derecho a la no autoincriminación y la Inspección de Hacienda", en Revista <<El fisco>>, núm.123, septiembre de 2006, p.36. En el mismo sentido SANZ DIAZ-PALACIOS señala que: "En cuando a las manifestaciones, orales o escritas, realizadas bajo coacción por el propio obligado tributario a requerimiento de la Inspección, llegamos a la conclusión (aplicando los parámetros de análisis apuntados) que las declaraciones que contienen no podrían fundamentar legítimamente la imposición de sanciones tributarias o penas. Nos encontramos en este caso ante el supuesto paradigmático de declaraciones autoinculpativas coactivas." SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., "Elementos...", cit., p.218.

⁴⁶ Es decir, si dichas manifestaciones las realiza el representante autorizado que comparece en el procedimiento inspector no producen ningún efecto probatorio que pueda imputarse al obligado tributario, pues la autoinculpación con efectos semejantes a la confesión debe en todo caso realizarse de forma directa y personal.

defensa en caso de que constituyan el fundamento fáctico de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública⁴⁷.

Si esto es así, será en el momento en que surja la *notitia criminis* de la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva cuando la Administración deberá valorar los hechos puestos de manifiesto en el curso de una comprobación desde la perspectiva de la conexión del procedimiento administrativo con el proceso penal que debe iniciarse para enjuiciar la conducta del obligado tributario.

Por consiguiente, considerando que la trascendencia penal de una defraudación tributaria depende en primera instancia del importe de la cuota tributaria dejada de ingresar o indebidamente obtenida, la apreciación de la trascendencia penal de los hechos descubiertos requiere la previa acreditación del hecho imponible o, en su caso, de los hechos con trascendencia tributaria de los que trae causa el incumplimiento de la obligación de pago eludida por el contribuyente. Por ello, a nuestro modo de ver, el derecho fundamental a la no autoincriminación no afecta tanto al desarrollo de la instrucción del procedimiento inspector⁴⁸ como a la tramitación de la denuncia una vez que, por el funcionario responsable de la comprobación, se aprecia la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, si el obligado tributario objeto de un procedimiento de comprobación rechaza aportar la información requerida por la Inspección de los tributos, sin perjuicio de la iniciación de un procedimiento sancionador tributario por resistencia u obstrucción (artículo 203 LGT), desde la perspectiva penal no cabe plantearse la eficacia probatoria de unos elementos que no constarán en el expediente

⁴⁷ Como dice SARRO RIU: "[...] el núcleo del derecho a no autoincriminarse descansa en garantizar la integridad y fiabilidad de la voluntad exteriorizada por el acusado evitando que una eventual condena resulte errónea al haberse fundado en una confesión falsa arrancada merced a una coacción abusiva[...]" SARRO RIU *op. cit.*, p.35. En este mismo sentido, HERRERA MOLINA concluye señalando que: "[...] el obtener coactivamente tales datos supone violentar la voluntad del acusado, pero no implica el riesgo de obtener pruebas falsas." HERRERA MOLINA, P.M., "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector.", en <<Impuestos>>, núm.15/1997.

⁴⁸ En el mismo sentido SARRO entiende que: "Las características y condiciones en las que se desarrollan habitualmente los procedimientos de comprobación, investigación y sancionador hacen que los mismos no supongan generalmente un riesgo real para la autoincriminación. El carácter básicamente documental de tales procedimientos, la presencia del asesor-representante, las exigencias de motivación de los actos administrativos o la ausencia general de una coacción relevante reducen considerablemente las posibilidades de afectación del derecho a no autoinculparse." SARRO RIU, *op. cit.* p.17.

CAPITULO PRIMERO

administrativo. Por el contrario, cuando el contribuyente hubiere colaborado con la Administración en la determinación del hecho imponible, aportando cuantos datos, antecedentes y/o justificantes le hubieran sido requeridos, es la Administración la que tiene el deber constitucional de respetar las garantías procesales de dicho contribuyente cuando advierta que la defraudación tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública⁴⁹; y la única forma de preservar dicho derecho fundamental es no incorporar al expediente de denuncia los elementos de prueba proporcionados por el propio obligado tributario de los que pueda desprenderse el reconocimiento del carácter doloso del incumplimiento tributario⁵⁰. Si dichos elementos incriminatorios se incorporan a la denuncia, el contribuyente que ha colaborado en la comprobación de su situación tributaria vería empeorada su situación procesal respecto al obligado tributario que, desconociendo su deber legal de colaborar, desatiende los requerimientos de información que le son dirigidos⁵¹.

En definitiva, a nuestro modo de ver, del expediente administrativo que acompaña a toda denuncia por delito contra la Hacienda Pública deberían excluirse las manifestaciones o declaraciones realizadas por el obligado tributario en el curso de un procedimiento inspector de las cuales directa o indirectamente pudiera desprenderse que reconoce que el incumplimiento de sus obligaciones tributarias fue deliberado o intencionado, pues dicho elemento subjetivo (junto con el importe de la cuota defraudada) es el que atribuye trascendencia penal a la defraudación tributaria. Si así no

⁴⁹ Como dicen BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO: "[...] *ha de tenerse en cuenta que dichos elementos probatorios son remitidos al proceso penal con la propia denuncia y constituyen habitualmente la única prueba documental que compone la causa, aparte del informe de la propia Inspección. En consecuencia, el fallo condenatorio pudiera fundarse en una prueba ilícitamente obtenida en cuanto el acusado ha sido coaccionado a la entrega de la documentación sin que nadie le indicara, sino más bien al contrario, sus derechos a no declarar, a no declarar contra sí mismo, y a no declararse culpable.*" BAJO FERNANDEZ M., y BACIGALUPO, S., "Derecho Penal Económico", cit. p.216.

⁵⁰ En este sentido PICO JUNOY explica que: "*La ineficacia procesal de la prueba inconstitucionalmente obtenida arrastra también las pruebas logradas a partir de ella en virtud de la denominada <<teoría de la conexión de antijuridicidad>>*", añadiendo seguidamente que: "*Sin embargo, no existe esta conexión: a) Si la prueba obtenida se hubiera logrado inexcusable de igual modo a través de otros medios legales; b) O Si hay una admisión o reconocimiento voluntario asumiendo los hechos incriminatorios bien durante el acto del juicio o durante la instrucción de la causa penal.*" Finalmente, concluye señalando que: "*Evidentemente, la ilicitud de una prueba no impide la aportación del elemento probatorio válidamente obtenido que tenga por objeto acreditar los mismos hechos que pretendían justificarse con dicha prueba ilícita.*" PICO JUNOY, J., "Las garantías ...", cit., p.182.

⁵¹ Como dice COLLADO YURRITA: "[...] *tampoco puede olvidarse que lo acontecido en la fase de gestión tributaria puede llegar a alcanzar señalada trascendencia dentro de un potencial proceso penal posterior. De tal manera que cuando el contribuyente presta su colaboración estará desvelando una información que puede serle perjudicial y que ha sido otorgada sin la concurrencia de las garantías constituciones y ordinarias procesales que rigen en el ámbito del proceso penal.*" COLLADO YURRITA, P., "La actuación ...", cit. p. 153.

se hiciere, dichas manifestaciones no podrán ser utilizadas en el proceso penal pues invierten la carga de la prueba del elemento subjetivo del delito en perjuicio del imputado.

2.1.2.- El reconocimiento del incumplimiento tributario: La conformidad a la propuesta de regularización

Un caso particular en el que se evidencia el conflicto existente entre los efectos tributarios y penales del reconocimiento por el obligado tributario de los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector es el de la posibilidad de prestar conformidad a una propuesta de regularización en la que se liquida una cuota tributaria defraudada por importe superior a 120.000 euros. En otras palabras, desde la perspectiva del derecho fundamental a la no autoincriminación, cabe preguntarse si la Administración debe denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública en los casos en los que el procedimiento inspector termina con un acta de conformidad (artículo 156 LGT).

En principio, la respuesta deber ser afirmativa pues, como veremos en los Capítulos siguientes, la conformidad del obligado tributario a la propuesta de regularización no constituye un supuesto de exención de la responsabilidad penal en los términos en que viene regulado en el artículo 305.4 del Código penal. Sin embargo, si por el órgano instructor del procedimiento inspector, ante la sospecha del carácter delictivo de la defraudación tributaria, en lugar de suspender las actuaciones y elevar el expediente para que se valoren los indicios de delito contra la Hacienda Pública, se ofrece al interesado la posibilidad de suscribir en conformidad el acta mediante la que concluye la comprobación de su situación tributaria sin advertirle de la trascendencia penal de los hechos descubiertos, indirectamente se estarán quebrantando las garantías constitucionales que conforman el derecho de defensa del contribuyente ante la futura imputación de un delito contra la Hacienda Pública cuyo fundamento fáctico habrá reconocido como cierto.

Por ello, en correspondencia con lo concluido en el apartado anterior, si en un momento posterior a la firma de un acta de conformidad, por la Inspección de los tributos se rectifica la apreciación acerca de la trascendencia penal de los hechos puestos de

manifiesto en el curso de la comprobación, en el expediente que acompañará a la denuncia por delito contra la Hacienda Pública no debería figurar el acta de conformidad suscrita por el obligado tributario sino únicamente los elementos de prueba obtenidos durante la instrucción del procedimiento inspector.

2.2.- La presunción de inocencia

Para concluir el examen del efecto que producen las garantías constitucionales del contribuyente en un procedimiento de comprobación en el que surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, es necesario plantearse si la Administración tributaria, cuando procede a valorar la posible trascendencia penal de una defraudación tributaria por importe superior a 120.000 euros, está sujeta a las exigencias probatorias del principio de presunción de inocencia⁵².

Es decir, según la doctrina constitucional⁵³ y la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo⁵⁴, para imponer una sanción tributaria, la Administración viene obligada a

⁵² Según PICO JUNOY: "La eficacia del derecho a la presunción de inocencia opera en un doble plano: Por una parte, en las situaciones extraprocesales, constituye el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o partícipe en hechos de carácter delictivo y determina por ende el derecho a que no se apliquen las consecuencias o los efectos jurídicos anudados a los hechos de tal naturaleza; y, por otro lado, opera fundamentalmente, en el campo procesal, con influjo decisivo en el régimen jurídico de la prueba. Desde este punto de vista, el derecho a la presunción de inocencia significa que toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria impidiendo la condena sin pruebas.[...]", PICO JUNOY, J., "Las garantías", cit., p.190.

⁵³ Vid por todas la STC 246/1991, de 19 de diciembre (FJ 2), donde se indica que: "En concreto, sobre la culpa, este Tribunal ha declarado que, en efecto, la Constitución Española consagra sin duda el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal y ha añadido que, sin embargo, la consagración constitucional de este principio no implica en modo alguno que la Constitución haya convertido en norma un determinado modo de entenderlo -STC 150/1991 (RTC 1991\150)-. Este principio de culpabilidad rige también en materia de infracciones administrativas, pues en la medida en que la sanción de dicha infracción es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado resulta inadmisibile en nuestro ordenamiento un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa -STC 76/1990 (RTC 1990\76)-. Incluso este Tribunal ha calificado de «correcto» el principio de la responsabilidad personal por hechos propios -principio de la personalidad de la pena o sanción- [STC 219/1988 (RTC1988\219)]."

⁵⁴ Vid por todas la STS de 13 de junio de 1997, de Sección 4ª la Sala de lo Contencioso-Administrativo, (FJ 3) donde se indica que: "[...] debe recordarse que, como reitera doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia de esta Sala, no existe duda de que el principio de culpabilidad y la presunción de inocencia rigen en el ordenamiento sancionador y han de ser respetados en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas, pues el ejercicio de «ius puniendi» en sus diversas manifestaciones está condicionado por las exigencias constitucionales derivadas de los arts. 24 y 25 de la Norma Fundamental. En tal sentido, por una parte, no cabe una responsabilidad objetiva y, por otra, el derecho a la presunción de inocencia, comporta que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier

probar la concurrencia del elemento subjetivo del tipo infractor o, lo que es lo mismo, debe acreditar que en el comportamiento seguido por el obligado tributario concurre, al menos, negligencia en el cumplimiento de sus deberes fiscales. Sin embargo, cuando la cuota puesta de manifiesto en el curso de la comprobación supera el límite cuantitativo determinante de responsabilidad penal, cabe preguntarse si para apreciar la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración viene obligada a obtener elementos de prueba acerca del carácter doloso de la defraudación tributaria consumada.

Sin lugar a dudas, determinar el alcance de la valoración administrativa del elemento subjetivo del comportamiento del obligado tributario, cuando pueda revelar el carácter delictivo de su actuación, constituye el aspecto más difuso de todo el procedimiento administrativo que se sigue para decidir si los hechos descubiertos en un procedimiento de comprobación tributaria deben o no ser puestos en conocimiento de la jurisdicción penal. Si se rechaza la posibilidad de realizar un juicio administrativo previo a la denuncia, la consecuencia será denunciar cualquier defraudación cuya cuota exceda de 120.000 euros, lo cual resulta contrario a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT que atribuye a la Administración la potestad de estimar la trascendencia penal de los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente. Sin embargo, si se exige a los órganos de la Administración que, para preservar el principio de presunción de inocencia, únicamente denuncien las defraudaciones tributarias cuando dispongan de elementos probatorios de su carácter doloso, indirectamente se traslada a la vía administrativa la investigación de un hecho criminal, lo cual resulta contrario a las garantías constitucionales del obligado tributario.

Por ello, a nuestro modo de ver, en el momento en que, iniciado un procedimiento inspector, surja la *notitia criminis* de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, sin perjuicio de desarrollar las actuaciones necesarias para acreditar el hecho imponible realizado y, en su caso, determinar el importe de la cuota tributaria defraudada, los órganos responsables de la instrucción del procedimiento deben valorar el comportamiento del obligado tributario por exclusión. Es decir, habida cuenta de que la prueba del carácter doloso de la defraudación consumada deberá obtenerse en todo

insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio”.

CAPITULO PRIMERO

caso en el curso del proceso penal, ya sea mediante las diligencias informativas del Ministerio fiscal (artículo 773.2 LECr), ya sea mediante las diligencias previas del juez instructor (artículo 777.1 LECr), lo primero que debe hacer la Administración para decidir si denuncia o no una defraudación por importe superior a 120.000 euros es verificar si en el comportamiento seguido por el obligado tributario concurre alguna de las causas que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 179.2 LGT determinan la exoneración de la responsabilidad infractora.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, la estimación administrativa de la trascendencia penal del comportamiento del obligado tributario no constituye un juicio previo acerca de la intencionalidad defraudatoria del comportamiento del obligado tributario sino una valoración razonada de las circunstancias que concurren en la defraudación tributaria descubierta. De este modo, si la deuda tributaria dejada de ingresar o la cantidad indebidamente obtenida trae causa de una interpretación divergente de la normativa tributaria aplicable pero sin que haya existido ocultación del hecho imponible efectivamente realizado, o si se advierte la presencia de cualquiera de las circunstancias que eximen de responsabilidad infractora, no solo no se iniciarán los trámites reglamentariamente establecidos para remitir el expediente al Ministerio Fiscal o para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, sino que tampoco se iniciará un procedimiento sancionador tributario, pues el comportamiento del obligado tributario carece de ilicitud.

Mayores dificultades se plantean cuando, a juicio del actuario instructor del procedimiento inspector, en el comportamiento del obligado tributario se advierte la concurrencia de un grado de negligencia determinante de responsabilidad infractora (artículo 183.1 LGT) pero sin que dicha circunstancia resulte suficiente para entender que la defraudación tributaria ha sido intencionada y, por consiguiente, delictiva. En este caso, no se iniciarán los trámites de denuncia pero sí que se iniciará el correspondiente procedimiento sancionador tributario, en el curso del cual, como veremos en los apartados siguientes, pueden ponerse de manifiesto hechos nuevos que motiven una rectificación de la estimación inicial acerca de la trascendencia penal del comportamiento del obligado tributario.

En definitiva, el principio de presunción de inocencia opera en el procedimiento tributario de comprobación de forma distinta a como opera en el proceso penal. En el primero, exige a la Administración que, para evitar denuncias sin fundamento, examine con detenimiento la posible concurrencia de causas de exención de la responsabilidad o justifique adecuadamente que el comportamiento del obligado tributario, aunque genera responsabilidad infractora, no reviste carácter delictivo. En el segundo, hace recaer en la acusación la carga de la prueba acerca del carácter doloso de la defraudación tributaria consumada.

3.- El deber de denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública

Según el artículo 180.1 LGT: *“Si la Administración **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 [...]”*.

Sin embargo, en dicho precepto no se agotan las referencias normativas que deben considerarse para examinar la posición que deben adoptar los órganos de la Administración tributaria cuando surge la *notitia criminis* de la posible comisión de un hecho delictivo, pues en el apartado tercero del artículo 95.3 LGT se establece que: *“Cuando se aprecie la existencia de un posible delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se **estimen** constitutivos de delito. [...]”*.

Es decir, en el curso de una actuación administrativa no solo puede descubrirse la comisión de una defraudación tributaria con trascendencia penal, sino también hechos susceptibles de ser subsumidos en otros tipos penales, ya se trate de delitos conexos con el delito contra la Hacienda Pública (como por ejemplo, la falsedad documental, el delito contable, la insolvencia punible o el blanqueo de capitales), ya se trate de delitos independientes (normalmente de carácter económico) pero cuya *notitia criminis* surge en el curso de una comprobación tributaria.

Planteada la cuestión en estos términos, a continuación analizaremos la actuación de los funcionarios y órganos de la Administración Tributaria desde la perspectiva del artículo

262 LECr, donde se establece un deber especial de denunciar los indicios de cualquier delito que puedan conocer en ocasión del desarrollo de las funciones que les son propias. En otras palabras, aunque por la naturaleza pública del delito tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal cualquier ciudadano podría ejercer la acción penal contra un presunto defraudador, los órganos administrativos que tienen encomendada la función legal de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias son los que resultan especialmente obligados a promover la persecución de las defraudaciones tributarias de carácter delictivo pues, por el carácter reservado de la información tributaria (artículo 95 LGT), los particulares difícilmente pueden tener conocimiento de la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública.

En definitiva, si denunciar una defraudación tributaria presuntamente delictiva no es un derecho o una facultad discrecional de la Administración sino un deber legal sujeto al cumplimiento de unos determinados requisitos y formalidades, dicha decisión deberá adoptarse previo seguimiento de un cauce reglado que permita conocer cómo se ha formado el criterio administrativo en virtud del cual unos hechos descubiertos en un procedimiento de comprobación son puestos en conocimiento de la jurisdicción penal.

3.1.- La apreciación del carácter presuntamente delictivo de una defraudación tributaria

El legislador tributario, consciente de las dificultades técnicas para identificar el <<hecho delictivo>> en los delitos contra la Hacienda Pública, confiere a la Administración una potestad de *calificación* previa de los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento de comprobación tributaria de los que resulta un incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. Dicho incumplimiento puede constituir: o bien una infracción administrativa sancionable con multa pecuniaria, o bien un delito contra la Hacienda Pública sancionable con pena privativa de libertad.

Conforme al principio de no duplicidad (*non bis in idem*) que rige en el ordenamiento jurídico español, y para evitar que unos mismos hechos sean objeto de una sanción tributaria y de una sanción penal⁵⁵, el legislador ha establecido un límite cuantitativo

⁵⁵En palabras de CHOCLAN MONTALVO: "Entre la infracción administrativa y el delito fiscal se da una identidad estructural. De acuerdo con el profesor Sainz de Bujanda, en sus reflexiones acerca del

para determinar la naturaleza del castigo que merece el incumplimiento tributario. Cuando la diferencia entre la cuota tributaria declarada y la que resulta de comprobación que realiza la Administración sea inferior a 120.000 euros, lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT no será de aplicación pues, sin perjuicio del carácter típico, antijurídico y culpable (o incluso doloso) del comportamiento tributario descubierto, al no resultar punible en la vía penal, no cabe denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública sino, en todo caso, iniciar un procedimiento sancionador tributario para ejercer el *ius puniendi* que la ley confiere a la Administración. Por consiguiente, la facultad de apreciar la existencia de indicios de delito en el comportamiento del obligado tributario objeto de un procedimiento de comprobación solo se produce cuando la cuota resultante de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente exceda de 120.000 euros, pues solo en este caso cabe la posibilidad de imponer dos tipos de sanción que resultan incompatibles entre sí.

El reconocimiento de un margen de apreciación a la Administración para que valore si los hechos puestos de manifiesto en el curso de un procedimiento inspector constituyen o no indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, encuentra su fundamento en la necesidad de evitar que se criminalice cualquier discrepancia entre el contribuyente y los órganos administrativos de la que resulte una liquidación por importe superior a 120.000 euros⁵⁶, evitando de este modo, no solo el colapso de los juzgados de lo penal, sino la paralización de los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación. Por ello, y por el carácter de *ultima ratio* que se predica de la intervención judicial en este tipo de supuestos, es razonable que sean los órganos especializados en el descubrimiento de las defraudaciones tributarias quienes efectúen una primera valoración acerca de la trascendencia penal del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

concepto y contenido del Derecho Penal tributario, la norma tributaria configura para el caso de incumplimiento una sanción que no va dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a castigar al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción –cualquiera que sea su modalidad- entraña.”, CHOCLAN MONTALVO, J.A., “La aplicación práctica ...”, cit. p.64.

⁵⁶ En la Sentencia de 10 de octubre de 2001 el Tribunal Supremo indica que: “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 arts. 269 y 313 LECrim así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma ley.”

CAPITULO PRIMERO

Si la Administración tributaria decide promover el ejercicio de la acción penal corresponderá al Ministerio Fiscal o al juez instructor valorar si los hechos descubiertos merecen o no una sanción privativa de libertad. Sin embargo, cuando la Administración, por entender que no se trata de una defraudación delictiva, no remita el expediente al Ministerio Fiscal o no pase el tanto de culpa al órgano judicial competente, el conocimiento de los hechos quedará sustraído del ámbito jurisdiccional (salvo la posible denuncia de un tercero) para residenciarse en el ámbito del procedimiento sancionador tributario. La primera decisión (denunciar) no altera afecta a la posible responsabilidad penal del obligado tributario, habida cuenta de que para resultar condenado por un delito contra la Hacienda Pública será necesaria la tramitación de un proceso en el que valore la trascendencia penal de los hechos denunciados por la Administración⁵⁷. Por el contrario, los efectos de la decisión alternativa (no denunciar) dependerán de si efectivamente se consumó o no un delito contra la Hacienda Pública.

Es decir, si el comportamiento del obligado tributario (aún siendo conocido y acreditado en toda su extensión) no fuera punible, puesto que de los hechos descubiertos no habría nacido responsabilidad penal alguna, la realidad objetiva coincide con la apreciación administrativa. Sin embargo, cuando el incumplimiento tributario consumado, de haber sido plenamente evidenciado y probado, resultase sancionable en vía penal, pero de la valoración administrativa de los elementos probatorios obtenidos en el curso de la comprobación no se advierte la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, la ausencia de denuncia impide que se desarrollen actuaciones judiciales susceptibles de interrumpir el cómputo de la prescripción penal. Luego, aunque la apreciación administrativa no produce efecto de cosa juzgada sobre la responsabilidad penal del posible defraudador, el silencio de la *notitia criminis* determina que el delito no sea perseguido, en cuyo caso la responsabilidad penal desaparecerá por el mero transcurso del tiempo.

⁵⁷ En este sentido en la Sentencia de 5 de diciembre de 2002 el Tribunal Supremo considera que: "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 potestades 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, pes las que correspondan se impondrán como penas por el Tribunal en la sentencia que en su día se dicte."

Esta conclusión nos conduce a interrogarnos acerca de si la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública constituye lo que la doctrina procesal denomina una *denuncia necesaria*⁵⁸ en el sentido de que para ejercer la acción penal en determinados delitos⁵⁹ es obligado que sea el ofendido por el hecho punible el que tome la iniciativa de promover el ejercicio de la acción penal.

En principio, el carácter de delito público perseguible de oficio de la conducta tipificada en el artículo 305.1 del Código Penal conduce a rechazar que la denuncia administrativa sea una denuncia necesaria en el sentido procesal del término⁶⁰. Sin embargo, la práctica demuestra que difícilmente un particular tendrá acceso a la información indispensable para fundamentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, pues la definición de un umbral cuantitativo de cuota defraudada requiere efectuar un cálculo (una liquidación) de la obligación tributaria cuyo pago se elude.

Solo así se comprende que el legislador confiera a los órganos de la Administración Tributaria la facultad de calificar penalmente los hechos descubiertos para decidir si promueve o no el ejercicio de la acción penal contra el contribuyente objeto de un procedimiento de comprobación. Dicha calificación extraprocesal de la *notitia criminis* no figura reconocida en ningún otro delito y, de alguna manera, entronca con la condición de procedibilidad establecida en la primera regulación del delito de defraudación tributaria⁶¹. Por ello, a nuestro modo de ver, aunque desde una perspectiva

⁵⁸ Según TORRES ROSELL: "Uno de los presupuestos de la incoación del proceso penal es que la noticia delictiva sea conocida por el juez, con independencia del cauce de información; la denuncia es uno de esos cauces, suficiente y contingente, que permiten la incoación del proceso. Ahora bien, desde el momento en que se restringe la legitimación para denunciar, adquiere la cualificación de presupuesto suficiente y necesario del proceso; de tal manera que si denuncia el hecho una persona distinta, el proceso no puede incoarse en la generalidad de los casos." TORRES ROSELL, N., "La denuncia ...", *op. cit.* p.378.

⁵⁹ A mayor abundamiento puede verse: LIBANO BERISTAIN, A., "Los delitos semipúblicos y privados. Aspectos sustantivos y procesales", Barcelona, 2011.

⁶⁰ Como explica CORTES DOMINGUEZ: "La denuncia deja de ser un deber para convertirse en derecho en los supuestos amparados en el art.105, y en todos los procesos penales para perseguir los llamados delitos semipúblicos. En estos casos, la denuncia es un derecho de los perjudicados por el delito, cuyo ejercicio condiciona la querrela del Ministerio Fiscal; éste no puede actuar sin la previa denuncia del ofendido, porque frente al interés del Estado de imponer penas prima el interés del perjudicado de preservar su intimidad o lo que considere que son sus intereses privados." MORENO CATENA, V., y CORTES DOMINGUEZ, V., "Derecho Procesal Penal", *cit.*, p. 180.

⁶¹ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: "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 [...] deberá poner en conocimiento del Mº Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción."

procesal no cabe caracterizar la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública como una denuncia necesaria, su singular configuración determina que la forma de iniciar el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública resulte muy semejante a la denuncia de los delitos semipúblicos⁶².

3.1.1.- La determinación de la cuantía de la defraudación

La decisión del legislador español de introducir un límite cuantitativo para diferenciar si una defraudación tributaria constituye un ilícito penal o un ilícito administrativo, exige una liquidación de la cuota tributaria dejada de ingresar (o indebidamente obtenida) antes de iniciar el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Esto es así porque el objeto de la instrucción penal no es la comprobación del hecho imponible sino el esclarecimiento de un hecho delictivo. Por ello, la cuota tributaria presuntamente defraudada debe quedar establecida, al menos indiciariamente, antes de iniciarse el proceso penal, ya sea como resultado de la fase instructora o resolutoria de un procedimiento de inspección, ya sea como consecuencia de las diligencias de investigación que pueda realizar el Ministerio Fiscal con el auxilio de los funcionarios de la Inspección de los tributos.

Luego, como veremos a continuación, será la Administración tributaria la que, atendiendo al momento en que surja la *noticia criminis* y, sobre todo, en función de la tipología de fraude que en cada caso se persiga, decidirá si ultima la comprobación administrativa del hecho imponible o remite las actuaciones al Ministerio Fiscal para que en dicha sede se desarrolle la investigación de los hechos presuntamente delictivos.

3.1.2.- La valoración de la conducta del presunto defraudador

En aquellos casos en los que la *notitia criminis* surja en el contexto de un procedimiento iniciado para comprobar la situación tributaria de un determinado contribuyente,

⁶² Como explica LIBANO BERISTAIN: "La denuncia en estos caso se ha calificado como permisiva, privada, condicionante, necesaria o denuncia como derecho, al objeto de diferenciarla de la denuncia común, ordinaria o denuncia como obligación, esto es, la que se presentaría ante unos hechos eventualmente constitutivos de una infracción penal pública." LIBANO BERISTAIN, A., "Los delitos semipúblicos ...", cit., p.342.

considerando que el delito contra la Hacienda Pública es un delito de comisión dolosa, si de la comprobación resulte una cuota defraudada superior a 120.000 euros, los órganos de la Administración están obligados a efectuar una valoración del comportamiento del obligado tributario para determinar si a su juicio reúne los elementos necesarios para considerarlo subsumible en el tipo penal descrito en el artículo 305.1 del Código Penal⁶³.

Esta valoración administrativa de la posible trascendencia penal de la conducta de un obligado tributario, que excede de las funciones legalmente atribuidas a la Inspección de los tributos (artículo 140 LGT), solo tiene sentido en el contexto sistemático del precepto en el que se establece. Es decir, se trata del cauce establecido por el legislador para prevenir, en la medida de lo posible, la duplicidad de procedimientos sancionadores y, al propio tiempo, evitar la criminalización de cualquier discrepancia entre la Administración y el contribuyente por importe superior a 120.000 euros.

Por consiguiente, se trata de un juicio técnico acerca de concurrencia del elemento subjetivo en el ilícito tributario consumado que debe realizarse a la luz del principio de preferencia de la sanción penal frente a la sanción tributaria, pues su función legal es verificar si de los elementos probatorios puestos de manifiesto en el curso de la comprobación permiten considerar que la defraudación tributaria pudo ser intencionada⁶⁴.

⁶³ Siguiendo a BAJO y BACIGALUPO: "Aunque no lo diga expresamente la Ley, como no lo dice tampoco en el delito de estafa, la doctrina entiende que de la expresión <<defraudar>> se deriva la exigencia de ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo de injusto. El lucro perseguido, consiste en una ventaja patrimonial que, si en los delitos de hurto y estafa, se persigue obtener con la apropiación de una cosa con valor económico o de tráfico, en el delito fiscal es consecuencia del impago de la deuda o de la obtención de una devolución o beneficio." BAJO FERNANDEZ M., y BACIGALUPO S., "Derecho Penal Económico", cit. p. 245-246. Un paso más en este sentido lo da CHOCLAN MONTALVO cuando entiende que: "[...] el fundamento del injusto penal debe encontrarse en el desvalor de la acción, en el plan del autor y la energía criminal aplicada en la defraudación, lo que pondrá de manifiesto una especial reprochabilidad del comportamiento. Lo esencial es pues comprobar que en la elusión del pago se han utilizado medios fraudulentos, fundamentalmente anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de documentos falsos, la interposición de personas, o la simulación negocial. En todos estos casos, además del perjuicio, existe un comportamiento fraudulento especialmente disvalioso. Y en ningún caso el delito fiscal puede requerir menores exigencias en las descripción de la acción que la infracción administrativa grave." CHOCLAN MONTALVO, J.A., "La aplicación práctica ...", cit. p. 66.

⁶⁴ Como dice COLLADO YURRITA: "Los órganos de la Administración, que deciden qué expediente debe ser puesto en manos de la Administración de justicia, operan con criterios que les permiten la valoración de la existencia de indicios racionales de delito, según las características de cada impuesto. Pues bien, hay que precisar, entonces, que el criterio determinante lo define <<no tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la

En consecuencia, en caso de duda acerca del grado de responsabilidad imputable al contribuyente lo que procede es promover el ejercicio de la acción penal para que sea el juez instructor el que determine si existen indicios de que el obligado tributario conocía sus deberes y, pese a ello, de forma deliberada y consciente decidió eludir el pago del tributo nacido con la realización del hecho imponible, u obtuvo una devolución tributaria indebida.

3.2.- Efectos de la prescripción del derecho a practicar la liquidación tributaria sobre el deber de denunciar hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 68.1.a) LGT el derecho de la Administración a practicar la liquidación tributaria de un determinado impuesto y periodo impositivo prescribe una vez transcurridos cuatro años desde la fecha en la que finalizó el plazo reglamentariamente establecido para que el contribuyente presentara la autoliquidación de dicho impuesto y periodo, salvo que concurra alguna de las causas de interrupción enumeradas en el artículo 68.2.a) LGT. Además, el artículo 69.2 LGT dispone que la prescripción tributaria se apreciará de oficio por el órgano competente de la Administración.

Si esto es así, prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible en un determinado periodo impositivo, difícilmente podrá denunciarse la comisión de una defraudación tributaria pues, si la Administración no inicia el correspondiente procedimiento de comprobación, aunque la prescripción penal no se haya consumado, no se manifestará la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública. No obstante lo anterior, si pese a la prescripción del periodo impositivo en el que se produjeron los hechos, se iniciaran actuaciones inspectoras en las que surgiera la sospecha de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, cabe preguntarse cuáles serían los efectos penales de los hechos que pudieran ponerse de manifiesto.

cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria>> tal como señalaba la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica sobre la Reforma del Código Penal de 29 de abril de 1985. Importancia del elemento doloso que expresamente apareció ya incorporada en el nuevo tipo del delito fiscal fijado por la Ley Orgánica 6/1995, pero que pierde la referencia expresa por mor de la Ley Orgánica 10/1995.” COLLADO YURRITA, P., “La actuación ...”, cit. p.77.

Planteada la cuestión en estos términos, si entendemos que lo que prevalece es la presunción de certeza que asiste al contribuyente⁶⁵, así como la presunción de inocencia que asiste a cualquier ciudadano ante el ejercicio del *ius puniendi*, concluiremos que todo aquello que fue obtenido en el curso de un procedimiento tributario que no debió iniciarse podría estar viciado de nulidad, y no podrá desvirtuar las presunciones que amparan al contribuyente⁶⁶. Sin embargo, una cosa es que haya prescrito el derecho a practicar la liquidación administrativa de un determinado periodo impositivo y otra muy distinta que los órganos de la Administración no puedan *comprobar* la situación tributaria de un determinado contribuyente una vez transcurridos más de cuatro años desde la finalización del periodo de declaración-liquidación establecido en las normas de gestión de cada impuesto.

En este sentido, de lo dispuesto en el artículo 70 LGT no se desprende que la Administración tributaria no pueda obtener pruebas de la realización de un hecho imponible imputable a un periodo prescrito, sino que no podrá exigir su entrega o, en su caso, sancionar la desatención de un posible requerimiento de información. Pero si dichos elementos probatorios son facilitados voluntariamente por quienes los custodian, tendrán la eficacia jurídica que les corresponda y podrán servir para calcular el importe de la deuda tributaria defraudada aunque solo sea a efectos penales.

Por otra parte, si consideramos que el efecto de la prescripción tributaria sobre los elementos probatorios obtenidos por la Administración deberá, en su caso, valorarse por el órgano judicial, no parece que exista impedimento procesal alguno a que se presente una denuncia por delito contra la Hacienda Pública referida a un periodo impositivo respecto al cual ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación

⁶⁵ En este sentido resulta interesante la reflexión de CAYÓN GALIARDO cuando señala que: “[...] *el valor probatorio de los datos en poder de la Administración, cuando quien los aportó es el propio interesado frente al que se van a hacer valer, no hace sino seguir las reglas normales sobre la prueba ya que, de ser aceptados por la Administración no requieren, en principio, de prueba. Es decir, no entendemos adecuada la redacción de la ley cuando considera que esta información se presume cierta, pues lo cierto es que puede ser información no controvertida cuya acreditación por parte de la Administración solo requiere su mención (y la de su origen o fuente).*” CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, en <<Revista Técnica Tributaria>>, núm.97, abril-junio 2012, p.17.

⁶⁶ Según PICO JUNOY: “*La nulidad de toda prueba ilícita comporta la carencia de efectos probatorios, lo que supone la imposibilidad de subsanación, así como la imposibilidad de valoración de los resultados derivados de la prueba ilícita.*” PICO JUNOY, J., “Las garantías ...”, *cit.*, p.181.

CAPITULO PRIMERO

tributaria que modifica, corrige, completa o sustituye a la presentada (u omitida) por el obligado tributario.

En este orden de cosas, resulta significativo el sentido del nuevo apartado 5 del artículo 305.1 del Código Penal, introducido por la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, según el cual la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública comprenderá la deuda tributaria que la Administración no haya podido *liquidar* por prescripción u otra causa legal. Por consiguiente, si la prescripción tributaria no constituye ningún obstáculo para la imposición de una sanción penal por delito contra la Hacienda Pública, es evidente que no enerva del deber legal de denunciar que incumbe a los órganos de la Administración.

Un supuesto distinto al anterior se produce cuando los elementos probatorios son obtenidos en el curso de un procedimiento inspector iniciado antes de que se consumara la prescripción tributaria, pero en el curso del cual se han producido dilaciones injustificadas que enervan los efectos interruptivos del acto de iniciación (art.150 LGT). En este caso, no parece que se incurra en ningún vicio formal que pudiera perjudicar la eficacia de las pruebas obtenidas por la Inspección que, si bien no podrán sustentar la regularización administrativa, no por ello perderán su condición de fundamento fáctico de una posible denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Una situación distinta a las dos anteriores se produce cuando la Administración obtiene los elementos probatorios de los que se desprende la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública por cauces distintos al procedimiento de inspección referido al tributo y periodo en el que se consumó la defraudación. Nos referimos a los hechos conocidos como consecuencia de la denuncia de un particular (artículo 114 LGT), o como consecuencia de hechos puestos de manifiesto en otros procedimientos de comprobación del propio contribuyente (no prescritos) o de otros contribuyentes. En estos casos, la Administración tributaria tiene el deber legal de denunciar la posible comisión del delito de defraudación y de aportar cuantas pruebas e indicios obren en su poder a fin de que sean examinadas por el Ministerio Fiscal y, en su caso, por el órgano judicial.

Finalmente señalar que, por su carácter de delito público, el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, podría tener su origen no tanto en la denuncia de la Administración como en las propias investigaciones el Ministerio Fiscal, o incluso en una querrela presentada por cualquier ciudadano en ejercicio de la acción popular, de modo que, en estos casos, la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación tributaria no afectará al deber (y derecho) de denunciar al que todos ellos están sujetos.

4.- Características de la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública

La denuncia administrativa de los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública puede adoptar distintas modalidades en función del momento en que se realiza, en función de las circunstancias en que se ponga de manifiesto la *noticia criminis* de una defraudación tributaria aparentemente delictiva y, sobre todo, en función del órgano al que se dirige, pues la Ley General Tributaria deja en manos de la Administración la elección de la posición procesal que en cada caso considera que debe asumir respecto al impulso de la acción penal⁶⁷.

Esta facultad de decidir el instrumento formal mediante el que se promueve el inicio del proceso penal constituye un factor de discrecionalidad que, añadido a la facultad de estimar si los hechos descubiertos constituyen o no indicios de una conducta delictiva, proporciona a la decisión de la Administración tributaria un carácter y una intensidad de la que carece la denuncia que, por los mismos hechos, podría presentar un particular. Es decir, como veremos a continuación, los órganos de la Administración pueden decidir:

a) En primer lugar, si en la conducta del obligado tributario concurren o no los elementos de un comportamiento constitutivo de delito contra la Hacienda Pública; b) Y, en segundo lugar, si los hechos deben ponerse en conocimiento del Ministerio Fiscal o directamente reclamar la intervención del juez de lo penal.

⁶⁷ Curiosamente, lo que resulta válido para los órganos de la Administración Central del Estado no lo es para los órganos de las Comunidades Autónomas por cuanto, en el artículo 62.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, al igual que todas las normas reguladoras de la cesión de tributos que la han precedido, únicamente contemplan la posibilidad de remitir el expediente al Ministerio Fiscal, omitiendo cualquier referencia a pasar el tanto de culpa directamente al órgano judicial competente.

CAPITULO PRIMERO

Dicha decisión, que no parece sujeta a ningún tipo de control (ni de legalidad ni de oportunidad), constituye el único parámetro del que podemos disponer para conocer cual es la posición de partida de la Administración tributaria y en qué medida se manifiesta su interés en que la acción penal se dirija efectivamente contra un determinado contribuyente⁶⁸.

Dicho de otro modo, no es lo mismo comunicar al Ministerio Fiscal la existencia de posibles indicios de la comisión de una defraudación tributaria dejando en sus manos la investigación de los hechos y la calificación del comportamiento del contribuyente, que poner a disposición judicial el resultado de un procedimiento inspector terminado en el que se cuantifica detalladamente la cuota tributaria defraudada y se acompaña de diversos informes jurídicos que consideran que la conducta del obligado tributario es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, los órganos de la Administración se limitan a cumplir con su deber de denunciar pero sin manifestar interés alguno en el ejercicio de la acusación, mientras que en el segundo se adopta una decisión fundada en derecho acerca del carácter delictivo de los hechos descubiertos y de la necesidad de sancionarlos en la vía jurisdiccional.

La capacidad discrecional de escoger el cauce procesal mediante el que se promueve el ejercicio de la acción penal ante la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva, constituye uno de los rasgos característicos del modelo español de persecución de los delitos contra la Hacienda Pública que, si bien no guarda semejanza con ninguno de los sistemas que rigen en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, recoge algunas de las soluciones que cada legislador nacional ha encontrado para tratar de coordinar la actuación de la Administración tributaria con las funciones propias del Ministerio Fiscal y con el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

⁶⁸ Como explica RUIZ GARCIA:” *La regulación establecida por el citado artículo 180.1 LGT en este punto ha sido criticada por algunos autores que entienden carente de sentido la opción entre dirigirse al Juzgado o al Ministerio Fiscal; en los casos de simple constatación de la posible relevancia penal de los hechos, y no existiendo aún ningún proceso penal pendiente sobre los mismos, la Administración tributaria no debería dirigirse a ningún órgano jurisdiccional, sino al Ministerio Fiscal. La indeterminación de la ley permite, sin embargo, que la Administración tributaria adopte la solución que crea más adecuada en función de las circunstancias del caso concreto; si del procedimiento inspector se deduce con claridad la comisión del delito, parece lógico que se pase directamente el tanto de culpa al órgano judicial; si por el contrario existen dudas sobre la existencia del delito será más adecuado remitir el expediente al Ministerio Fiscal para que sea este quien decida, en su caso, interponer la querrela o denuncia*”, RUIZ GARCIA, J.R., “*La relación ...*”, cit. p.13.

En Alemania prácticamente no existe diferencia entre la comprobación administrativa y la instrucción del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública⁶⁹, pues aunque la defraudación tributaria presente indicios de delito, salvo en los casos excepcionales en los que la investigación la realiza directamente el Ministerio Fiscal, es la Administración tributaria quien desarrolla la actividad encaminada a obtener las pruebas en las que sustentar la acusación⁷⁰. Para ello, se sirve de funcionarios investidos de las atribuciones propias de una policía fiscal que, a partir del momento en que sospechen que los hechos puestos de manifiesto en el curso de una comprobación pueden ser constitutivos de delito, darán audiencia al interesado, y le informarán de que se inicia el proceso penal en el que decae su deber de colaborar en la determinación de la deuda tributaria⁷¹.

Concluida la instrucción, si la Administración tributaria considera que la conducta es constitutiva de delito⁷² puede dirigirse directamente al juez para que, mediante un procedimiento sumario, dicte una <<orden penal>> en virtud de la cual se imponga al obligado tributario la pena solicitada sin necesidad de juicio oral ni audiencia pública⁷³, o bien dirigirse al Ministerio Fiscal para que ejercite la acusación pública, en cuyo caso comienza la fase <<judicial>> del procedimiento, en la que el juez de lo penal, antes de decidir la apertura del procedimiento principal, comprobará si la acusación resulta

⁶⁹ El procedimiento penal tributario que se sigue en Alemania viene desarrollado en los artículos 385y siguientes de la Ordenanza tributaria alemana *Aggabordnung* (AO) y en los artículos 158 y siguientes de la Ordenanza procesal alemana *StrafprozeBordnung* (StPO).

⁷⁰ Como explica CORDERO GONZALEZ: "La atribución de la potestad de investigación a la Administración tributaria parte en ese ordenamiento de dos consideraciones: la primera, la dificultad de investigar estos ilícitos sin los conocimientos técnicos que asisten a sus órganos; unida a la dificultad de distinguir en la primera fase del procedimiento si la conducta del obligado tributario constituye un delito o una infracción tributaria.", CORDERO GONZALEZ, E.M., "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", cit., p.93.

⁷¹ Como explica ESPEJO POYATO: "En el momento en que se inicia el proceso penal, la Administración Tributaria ocupa el lugar del Ministerio Fiscal, con todos sus derechos y obligaciones para investigar autónomamente los hechos, incluidos los favorables al sospechoso, y utilizando todo tipo de medios (peritos, testigos, interrogatorio del acusado, etc.) Esto es realmente significativo ya que se trata del único supuesto en el Derecho alemán en que se traspasan facultades del Ministerio Fiscal a otras autoridades.", ESPEJO POYATO, I., "Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán", en <<Crónica Tributaria>>, 1989, p.107.

⁷² Si, por el contrario, entiende que los hechos no revisten trascendencia penal podrá sobreseer el expediente penal que, por otra parte, se habrá tramitado con independencia de los procedimientos administrativos tendentes a la determinación de la deuda tributaria exigible al contribuyente.

⁷³ Para ello es necesario que se trate de un delito menos grave (*Vergehen*) y que la sanción consista en multa y no en privación de libertad.

CAPITULO PRIMERO

suficientemente fundamentada⁷⁴. Si el órgano judicial considera que existen sospechas fundadas de la efectiva comisión de una defraudación tributaria dará comienzo el juicio propiamente dicho⁷⁵ en el que se valorarán las pruebas obtenidas y que concluirá mediante la correspondiente sentencia.

En derecho Francés (y de forma muy parecida en Bélgica) la Administración tributaria es la única entidad que dispone de la facultad para denunciar a un contribuyente por delito contra la Hacienda Pública. Tanto es así, que a diferencia del resto de delitos, el Procurador de la República (equivalente al Ministerio Fiscal) no dispone de la facultad de denunciar los incumplimientos tributarios, sino únicamente de impulsar el proceso penal iniciado por decisión de la Administración, previa conformidad de la denominada <<Comisión de Infracciones Fiscales>>, que es un órgano colegiado que examina los asuntos que le son asignados por el Ministro de Hacienda, y cuyo informe es vinculante⁷⁶. Por consiguiente, tampoco en este caso se produce una separación estricta entre la instrucción administrativa y la instrucción penal, pues son los funcionarios de la Administración tributaria quienes se encargan de la investigación de los hechos presuntamente delictivos, quedando reservado al juez la potestad de valorar si el comportamiento del obligado tributario merece o no la sanción penal⁷⁷.

Finalmente, como contrapunto a los sistemas europeos, señalar que en Estados Unidos la comprobación en vía administrativa de la situación tributaria de los contribuyentes corre a cargo de los agentes del *Internal Revenue Service* (IRS) que, si consideran que los hechos descubiertos pueden ser constitutivos de un delito dan traslado de ello a un Agente Especial que completará las actuaciones y, en su caso, evacuará un informe proponiendo que se formule la correspondiente acusación. Dicho informe, previa

⁷⁴ Es lo que se conoce como <<procedimiento intermedio>> y viene regulado en los artículos 199 y siguientes de la ordenanza procesal, presentando características semejantes al trámite de admisión de la querrela regulado en los artículos 312 y siguientes LECrim.

⁷⁵ Se trata de la fase verdaderamente jurisdiccional de todo el proceso, equivalente al juicio oral, cuya regulación se encuentra en los artículos 213 de la Ordenanza procesal y en los artículos 406 y 407 de la Ordenanza tributaria.

⁷⁶ Así se establece en el artículo 1.228 del Código de Procedimientos Fiscales, que sanciona con la inadmisibilidad las denuncias que no provengan de la Administración tributaria o en las que no figure el informe favorable de la Comisión de infracciones fiscales.

⁷⁷ A mayor abundamiento puede verse DI MALTA, P., “*Droit Fiscal Penal*”, Paris, PUF, 1992; TIXIER, G., y DEROUIN, P., “*Droit penal de la Fiscalité*”, Paris, 1989; GAUDEMET, P.M., “*Finances Publiques*”, Paris, 1991; GEST, G., “*Non-cumul et modulation: les limits du droit interne au processus de pénalisation des sanctions fiscales*”, en <<*Revue Française de Finances Publiques*>>, núm.65, 1999; SCHIELE, P., “*La portée de la règle non bis in idem au regard du cumul de sanctions fiscales et pénales*”, en <<*Droit Fiscale*>>, 15-16, 1997; DASSESSE, M., MINNE, P., “*Droit Fiscal*”, Bruxelles, 2001;

revisión por los abogados del Departamento de Justicia, se elevará a la oficina del Fiscal (*US Attorney*) que es el órgano competente para practicar las diligencias equivalentes a la instrucción penal, y para lo cual se servirá de los funcionarios de la Administración Tributaria (División de investigación criminal del IRS). Si concluida la investigación el obligado tributario no ha logrado acreditar la improcedencia de la acusación o, no ha aceptado un acuerdo que la evite, el Fiscal interpondrá la querrela, iniciándose la fase judicial del proceso mediante la audiencia pública y posterior sentencia⁷⁸.

Pese a las diferencias propias de cada cultura jurídica resulta sorprendente que, respecto a la persecución de los delitos tributarios, exista un alto grado de sintonía en lo que se refiere al protagonismo de la Administración, pues con mayor o menor contundencia todos ellos le reconocen una muy amplia iniciativa y, sobretodo, la capacidad de decisión respecto al efectivo ejercicio de la acción penal. Por ello, podríamos concluir considerando que el denominador común en materia de investigación de las defraudaciones tributarias delictivas es la participación de funcionarios integrados en órganos administrativos, pero cuyas atribuciones y capacidad de decisión dependen en último término de su consideración o no como policía fiscal.

En nuestro ordenamiento jurídico, habida cuenta de que los funcionarios encargados de la comprobación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias no tienen atribuidas las competencias para la investigación de hechos delictivos, para determinar la naturaleza procesal de la actuación de la Administración tributaria cuando denuncia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública es necesario realizar un esfuerzo de integración entre las normas del procedimiento administrativo de comprobación y las normas reguladoras del proceso penal, que permita trasladar adecuadamente la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictivo sin menoscabar las garantías procesales del contribuyente.

⁷⁸ A mayor abundamiento puede verse entre otros: “*Criminal justice in America*”, G.F.COLE, Ch.F. SMITH, Wadsworth, 2010; “*Criminal procedure. Investigating crime*”, J.DRESSLER, G.THOMAS, West, 2010; y también “*Criminal law and procedure*”, R.N.BOYCE, D.A.DRIPPS y R.M.PERKINS, Foundation Press, 2010.

4.1.- Naturaleza procesal de la actuación de la Administración Tributaria

Desde la perspectiva procesal, la posición de la Administración tributaria en su condición de denunciante y de posible perjudicada por el delito presenta características diferenciadas según el cauce que en cada caso se elija para dar traslado de los hechos a la jurisdicción penal.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, el órgano competente para apreciar si en el comportamiento del obligado tributario concurren los presupuestos de aplicación del artículo 305.1 del Código Penal, puede decidir mediante qué instrumento formal se promoverá el ejercicio de la acción penal⁷⁹. En este sentido, las alternativas de que dispone la Administración tributaria son dos: a) O bien remitir el expediente al Ministerio Fiscal; b) O bien, pasar el tanto de culpa al juez de lo penal. Luego, de los distintos órganos ante los que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 264 LECr, puede presentarse la denuncia de un hecho presuntamente delictivo parece que la norma tributaria excluye la posibilidad de la Administración se dirija directamente a un funcionario de policía⁸⁰.

No obstante lo anterior, a estas dos posibilidades de promover el ejercicio de la acción penal comunicando la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública cabe

⁷⁹ El antecedente normativo del actual artículo 180 LGT es el artículo 37.2 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre en el que, entre otras cuestiones, únicamente se contemplaba la posibilidad de que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública descubierto por la Administración tributaria se comunicara al Ministerio Fiscal. Posteriormente, con la reforma introducida por la Ley 10/1985, de 26 de abril, se modificó el artículo 77.6 LGT y el legislador optó por un criterio distinto pues únicamente se contemplaba la posibilidad de pasar el tanto de culpa al juez penal. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento sancionador tributario. Sin embargo, en el artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), sorprendentemente se admiten ambas formas de comunicar la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública. En la reforma del artículo 77.6 LGT impulsada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, se mantiene el tanto de culpa como única posibilidad de denuncia pero, sin embargo, al enumerar las causas de reanudación de las actuaciones, se menciona la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. De todos modos, el artículo 5.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario, únicamente contempla la posibilidad de pasar el tanto de culpa al juez penal. Finalmente, con la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se eleva a rango de ley lo establecido en el Reglamento General de la Inspección, y se consolida definitivamente el doble cauce para promover el ejercicio de la acción penal por delito contra la Hacienda Pública.

⁸⁰ Según lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo y en los artículos 3 y 4 del Real Decreto 796/1987, de 19 de junio, la denuncia puede presentarse ante cualquier dependencia o puesto de los distintos miembros que integran los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado y naturalmente de la policía judicial.

añadir tercera, cuando es la propia Administración tributaria la que, al amparo de lo dispuesto en artículo 95.3 LGR, interpone querrela contra el presunto defraudador tributario, asumiendo la condición procesal de acusador particular⁸¹.

4.1.1.- La remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente

Con carácter general la doctrina procesal define el <<tanto de culpa>>⁸² como el acto emitido por un órgano administrativo (o judicial) y remitido al juez penal, en el que se contiene la noticia de la comisión de un hecho delictivo conocido en el desempeño de sus funciones⁸³. Por lo que se refiere a su contenido y naturaleza jurídica, se considera que consiste en un acto de comunicación de la noticia delictiva realizado por el órgano que, en el ejercicio de sus funciones, conoce o presencia la comisión de un hecho de apariencia delictiva y decide remitido al Juez del orden penal que resulte competente⁸⁴.

Definido en estos términos, TORRES ROSELL entiende que no se aprecian diferencias sustanciales entre el acto de remisión del tanto de culpa y la denuncia presentada ante el juez de lo penal⁸⁵, de modo que entre uno y otro se establece una relación genero-especie, siendo la segunda una modalidad de denuncia cuando los hechos presuntamente delictivos son conocidos por un funcionario público (distinto a los agentes que forman parte de la policía judicial) en el ejercicio de las competencias que le son propias. Sin embargo, precisamente por la singular naturaleza de su emisor, el tanto de culpa se configura como una denuncia *cualificada* que, por ministerio de la ley, debe revestir mayores garantías de certeza y de veracidad que la denuncia común al alcance de cualquier ciudadano, sin que con ello se prejuzgue o se vincule al Juez instructor a incoar el procedimiento, ni se le exima de ordenar la práctica de cuantas diligencias resulten necesarias para la averiguación de los hechos denunciados.

⁸¹ Como explica RAMOS MENDEZ: "Nuestra Ley presenta un sistema mixto, en el que al lado de la acusación oficial (Ministerio Fiscal), permite la presencia del ofendido por el delito (acusador particular), e incluso la de cualquier ciudadano (acción popular)." RAMOS MENDEZ, F., "Enjuiciamiento ...", cit. p.112.

⁸² Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española se trata del <<testimonio que se libra de una parte de un pleito o expediente, cuando resultan pruebas o indicios de responsabilidad criminal, para que acerca de ella se instruya proceso>>.

⁸³ TORRES ROSELL, N., op. cit. p.438

⁸⁴ TORRES ROSELL, N., op. cit., p.440

⁸⁵ TORRES ROSELL, N., op. cit., p.440

CAPITULO PRIMERO

Desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública, la remisión del tanto de culpa de una defraudación tributaria se efectuará mediante oficio del órgano competente de la Administración tributaria dirigido al juzgado de lo penal al que, por razón del territorio, le corresponda conocer de los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente. Dicho oficio (en ocasiones confundido con la denuncia propiamente dicha), deberá ir acompañado de los elementos probatorios obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras realizadas y, en todo caso, de los informes preceptivos que, según la normativa tributaria, deben evacuarse para expresar la apreciación que de dichos hechos han realizado los distintos órganos que intervienen en el procedimiento de valoración de la trascendencia penal del incumplimiento de las normas tributarias. Todo ello, entendido como un único acto de contenido reglado, configura la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública y expresa un inequívoco interés de la Administración tributaria de que los hechos descubiertos sean sancionados en la vía penal⁸⁶.

Por consiguiente, como veremos en los apartados siguientes, en la denuncia de una defraudación tributaria, por lo general no coincide la condición de órgano que tiene conocimiento de los hechos y la condición de órgano que decide pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal. En el primer caso, se trata de la Unidad o Equipo de Inspección que ha descubierto un incumplimiento de las normas tributarias que, por la cuantía de la cuota defraudada, puede subsumirse en el artículo 305.1 del Código Penal, mientras que en el segundo se trata del órgano con funciones de representación institucional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que resulte competente por razón de la adscripción del contribuyente.

Esta disociación entre el funcionario que da la noticia de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública y el funcionario (o autoridad) que, en último término,

⁸⁶ A una conclusión semejante llega RUIZ GARCIA cuando señala que: *“Es cierto que la Administración tributaria, en su condición de denunciante no está obligada a probar los hechos consignados en la denuncia. Pero el pase del tanto de culpa presupone que la Administración tributaria dispone de los elementos de prueba que le permiten sostener fundadamente la comisión del delito, y que formarán parte del expediente de comprobación remitido al órgano jurisdiccional. La especial conexión existente entre el procedimiento inspector y el proceso penal presupone, como ya se ha indicado, que en no pocas ocasiones los medios de prueba decisivos para fundamentar la condena penal se habrán obtenido durante la tramitación del procedimiento inspector, lo que acentúa la participación de la Administración tributaria en la prueba de los hechos penalmente relevantes.”* RUIZ GARCIA, J.R., *“La relación...”*, cit., p. 15.

valora la trascendencia penal del incumplimiento de las normas tributarias es una característica distintiva de la denuncia administrativa de las defraudaciones tributarias delictivas que, como veremos más adelante, permite distinguirla del atestado, y que trae causa de un tipo penal (artículo 305 CP) en el que, para decidir el régimen sancionador aplicable, primero es necesario cuantificar el importe de la cuota tributaria dejada de ingresar o indebidamente obtenida por la persona física o jurídica respecto a la cual se dirigirá la acción penal.

Si esto es así, podemos caracterizar el <<tanto de culpa>> de un delito contra la Hacienda Pública como la denuncia cualificada presentada ante el juez de lo penal por el órgano de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se encuentra procurar que el sistema tributario se aplique con generalidad a todos los contribuyentes incluidos en su ámbito de competencia⁸⁷. Por consiguiente, se trata de un acto de comunicación de la *noticia criminis* con plenos efectos procesales pero sin que de ello pueda concluirse que la Administración Tributaria esté ejerciendo la función de acusador particular sino que, sin perjuicio de su posible condición de víctima o perjudicada por el acto delictivo, deja que sea el juez de lo penal quien traslade los hechos al Ministerio Fiscal en su condición de acusador público y determine si procede o no iniciar el proceso penal⁸⁸.

La elección del <<tanto de culpa>> como instrumento formal para promover la acción penal lleva asociadas determinadas consecuencias procesales habida cuenta de que es el juez de lo penal quien, al recibir el oficio procedente de la Administración Tributaria mediante el que se le da traslado de unos hechos con apariencia de delito contra la Hacienda Pública, deberá comprobar si se cumplen los requisitos formales y sustantivos de la denuncia (artículo 266 LECr) y, sin perjuicio de la posición que pueda adoptar el Ministerio fiscal⁸⁹, decidir si inicia diligencias previas (artículo 777.1 LECr) o devuelve el expediente al órgano denunciante.

⁸⁷ Según establece el artículo 5.2 LGT: "En el ámbito de las competencias del Estado, al aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido encomendada por ley a otro órgano o entidad de derecho Público. En los términos previstos en su ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria."

⁸⁸ En este sentido TORRES ROSELL entiende que: "La simple y sola adquisición por el juez de la noticia delictiva estimula la actuación jurisdiccional; el acto que la transmite constituye ejercicio de la acción y este ejercicio recibe un único y definitivo pronunciamiento: la apertura o la denegación de la apertura del proceso penal." TORRES ROSELL, op. cit. p. 265.

⁸⁹ Si el Ministerio Fiscal comparte la apreciación realizada por la Administración Tributaria presentará la correspondiente querrela (art. 271 LECr) ejerciendo la acusación pública. Si por el contrario, considera

CAPITULO PRIMERO

En el primer caso, la investigación de los hechos presuntamente constitutivos de una defraudación tributaria deja de ser administrativa para convertirse en judicial, quedando desde ese momento sujeta a lo dispuesto en los artículos 326 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. En el segundo, según la doctrina procesal⁹⁰, caben dos posibilidades: a) O bien que, por motivos formales, inadmita a trámite la denuncia y se abstenga de actuar; b) O bien, que, por considerar que los hechos son manifiestamente no delictivos, la desestime y devuelva el expediente a la Administración denunciante.

De todos modos, por las especiales características de la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil que sea rechazada por el juez de lo penal sin realizar ninguna diligencia para comprobar los hechos comunicados por la Administración (artículo 269 LECr). Por ello, la práctica forense permite afirmar que cuando la Administración pasa el <<tanto de culpa>> de una defraudación tributaria presuntamente delictiva se trata de una denuncia que efectivamente provocará el inicio del proceso penal⁹¹, sin perjuicio de que, si el juez instructor después de tomar declaración al imputado y de ordenar la práctica de las actuaciones que estime oportunas, considere que los hechos denunciados no revisten trascendencia penal y, previo auto de sobreseimiento (artículo 779.1. 1ª LECr), devuelva el expediente a la Administración tributaria.

que los hechos no revisten trascendencia penal, no solo no ejercerá la acción sino que puede oponerse a la admisión de la denuncia mediante la interposición de los correspondientes recursos contra la resolución que, a tal efecto, adopte el juez de lo penal (art. 313 LECr).

⁹⁰ Según TORRES ROSELL: "[...] a pesar de los límites marcados por el artículo 269 LECr, el juez debe enjuiciar si el acto de transmisión es una denuncia y si el hecho que se le comunica reviste tintes de criminalidad. Este doble enjuiciamiento se realiza atendiendo a razones de forma y de fondo y determinará respectivamente la inadmisión o la desestimación de la denuncia". TORRES ROSELL, *op. cit.* p.313.

⁹¹ Como señala RUBIO SOLER: "[...] Desde el punto de vista del delito contra la Hacienda Pública, y centrándonos en aquellos supuestos en los que se inicia el procedimiento a instancias de la propia Administración, este mismo planteamiento es aplicable a cualesquiera defectos o vicios que pudieran producirse en la denuncia o querrela presentada por la Administración, de forma que en nada empecerán que se tenga por dirigido correctamente el procedimiento penal contra el culpable. En efecto, pensemos que la propia denuncia o querrela han sido presentadas por el titular de un órgano administrativo distinto del competente, o incluso yendo más lejos en este razonamiento, que el propio procedimiento administrativo que concluye con la remisión de la denuncia presenta una serie de vicios que pueden afectar a su validez; en todos estos casos, y al margen de las eventuales consecuencias que pudieran tener en el ámbito puramente administrativo o interno, en nada afectarán a la correcta iniciación del proceso penal siempre que reúnan los requisitos de determinación de los hechos denunciados", RUBIO SOLER, C., *"Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Cap.IV. iter criminis. Determinación el momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución"*, AAVV., Abogacía General del Estado, Pamplona, 2008, p. 267.

4.1.2.- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal

A diferencia del instrumento procesal examinado en el apartado anterior, remitir el expediente al Ministerio Fiscal por entender que pueden concurrir indicios de una defraudación tributaria delictiva no equivale a denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, aunque lo cierto es que en la práctica éste es el cauce habitualmente utilizado por la Administración para promover la persecución de las defraudaciones tributarias presuntamente delictivas que se ponen de manifiesto en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación⁹².

Cuando se escoge esta vía de traslado del expediente tributario, puesto que el destinatario de la *notitia criminis* no es un órgano judicial, el oficio remitido por la Administración tributaria informando de unos hechos presuntamente delictivos no constituye una denuncia en el sentido procesal de esta figura sino que mantiene todavía un cierto carácter administrativo (de pre-denuncia), por cuanto deja la decisión de iniciar el proceso penal en manos de los funcionarios del Ministerio Fiscal mediante la interposición de la correspondiente querrela (artículo 271 LECr) o, en su caso, mediante la simple denuncia al juez de lo penal de los hechos que la Administración ha comunicado (artículo 773.2 LECr)⁹³.

En este caso, si resulta necesario completar la investigación de los hechos constitutivos de una posible defraudación tributaria, las actuaciones correspondientes se desarrollarán

⁹² En este sentido compartimos la posición de COLLADO YURRITA para quien: "[...] *el Fiscal no debe actuar nunca como un <<delegado>> de la Administración Tributaria y, por tanto, ha de llevar a cabo su actuaciones conforme al más estricto sometimiento a los principios de legalidad y de imparcialidad, tal como prevén los artículos 124 de la Constitución, 435 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y 1 y 2 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal.*", COLLADO YURRITA P., "La actuación ...", cit. p.90.

⁹³ En la Consulta 1/1982 de la Fiscalía General del Estado sobre el "destino que deba darse a las denuncias transformadas en querellas por el Ministerio Fiscal se plantean las siguientes posibilidades:"*La formalización de la querrela es, ciertamente, una de las actitudes procesales que debe seguir a la recepción de una denuncia por el Ministerio Fiscal. Pero no es la única actividad legalmente posible. Efectivamente, el Ministerio Fiscal puede abstenerse de tramitarla ante el órgano judicial acordando el archivo; ello ocurrirá siempre que los hechos sean, en absoluto, ajenos a típicas estructuras penales (artículo 5 el Estatuto del Ministerio Fiscal en relación con el artículo 269 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). Otra postura distinta es remitir la denuncia al Juez competente, ya sea en su forma originaria si se estima completa, o con expresión de las diligencias a practicar de inmediato, posibilidad que también se prevé en las normas citadas. Y, por último, como antes se apuntaba, es dable construir, con fundamento en los hechos y documentos constitutivos de la denuncia, la correspondiente querrela en la forma prevista por la Ley de Enjuiciamiento Criminal, ejercitando la acción penal al modo que establecen los artículos 105 y 271 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y el artículo 3.4º del Estatuto del Ministerio Fiscal.*"

CAPITULO PRIMERO

por la Policía Judicial (artículo 282 y siguientes LECr) que, si lo considera oportuno, podrá reclamar el auxilio de los funcionarios de la Administración tributaria en general y de la Inspección de los Tributos en particular (artículo 95.1.a) LGT y 141.k) LGT)⁹⁴.

Planteada la cuestión en estos términos, cabe interrogarse acerca de la actuación que debe realizar el Ministerio Fiscal cuando recibe un oficio de la Administración Tributaria mediante el que se le da traslado de una relación circunstanciada de hechos presuntamente constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública y, para ello, cabe distinguir según las características de la *notitia criminis* que en cada caso se comunica⁹⁵.

Cuando la Administración ha ultimado la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente y ha puesto de manifiesto una cuota defraudada superior a 120.000 euros, considerando que en el comportamiento del obligado tributario concurren circunstancias que permiten calificar actuación como intencionada o premeditada (dolo), los funcionarios del Ministerio Fiscal difícilmente podrán realizar por si mismos diligencias informativas más allá de los términos en los que la defraudación tributaria les ha sido participada, sin solicitar al juez el inicio de la instrucción penal⁹⁶. Por ello, en este caso, considerando que, aunque solo sea por la cuantía, los hechos descubiertos revisten apariencia delictiva, la intervención del Ministerio público consistirá en decidir si, por compartir la calificación previa de la Administración, ejerce directamente la acción penal mediante la interposición de querrela, o bien prefiere que dicha valoración la realice el propio juez de lo penal, en cuyo caso se limitará a dar traslado de los hechos en forma de denuncia, lo cual, desde la perspectiva procesal, produce los mismos

⁹⁴ Con arreglo a lo dispuesto en punto 6 del artículo 103.Dos de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre (en la redacción dada por la disposición adicional 56ª de la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social:”Especialmente corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a los Juzgado 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 los medios humanos y materiales especializados en el ejercicio de dicha función de auxilio.”

⁹⁵ Siguiendo a COLLADO YURRITA, junto al contenido del expediente que se le remite, en su condición de garante de la legalidad y de órgano imparcial ;”[...] el Ministerio Fiscal deberá examinar si han sido cumplidos los derechos y principios constitucionales que amparan al contribuyente, durante la actuación inspectora, con las lógicas consecuencias que se deriven de esta apreciación en su decisión de redactar o no la querrela correspondiente.” COLLADO YURRITA, P., “La actuación ..”, cit. p. 93.

⁹⁶ Según GIMENO SENDRA:”La principal función de las diligencias informativas consiste en determinar si concurren los elementos de hecho necesarios para que el Ministerio Fiscal pueda o no ejercitar la acción penal. Pero, junto a esta inmediata función, tampoco es menos cierto que, en su seno, se practican no pocos actos de investigación, con lo que inmediatamente ha de surgir la pregunta, consistente en determinar, si tales actos instructorios gozan o no de valor <<probatorio>> suficiente para desvirtuar, por sí mismos, la presunción constitucional de inocencia.”GIMENO SENDRA V., “Manual ...”, cit. p.200.

efectos que si la Administración tributaria le hubiera pasado directamente el <<tanto de culpa>>. Lo que a nuestro modo de ver, resultará muy improbable es que en dicha sede se decrete el archivo de las actuaciones y se ordene la devolución del expediente a la Administración⁹⁷.

Por el contrario, cuando el expediente que la Administración remita al Ministerio Fiscal, en lugar de contener los elementos probatorios obtenidos en el curso de un procedimiento inspector debidamente valorados y cuantificados por los órganos de la Administración, contenga únicamente una sospecha fundada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública cuya investigación deba realizarse al amparo de la normativa procesal, la actuación del Ministerio Fiscal resultará determinante para decidir si los hechos deben ser puesto en conocimiento de la autoridad judicial o, por no revestir trascendencia penal, deber ser objeto de la correspondiente regularización en la vía administrativa.

En este caso, serán los funcionarios de la policía judicial quienes se encargarán de obtener los elementos probatorios de la defraudación tributaria presuntamente cometida y el resultado de sus actuaciones quedará reflejado en el correspondiente atestado⁹⁸ (artículo 292 y siguientes LECr), de modo que, de confirmarse las sospechas de la Administración, corresponde al Ministerio Fiscal ejercer la correspondiente acción penal; mientras que si de los hechos puestos de manifiesto no se advierte la concurrencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, se archivarán las actuaciones (artículo 773.2 LECr) y el resultado de la investigación se remitirá a la Administración para que decida lo que considere oportuno.

⁹⁷ En un sentido semejante COLLADO YURRITA *op. cit.* p.86.

⁹⁸ Como explica GIMENO SENDRA: "Tradicionalmente el contenido de las diligencias policiales de instrucción se circunscribía al aseguramiento de los efectos y cuerpo del delito, a la práctica de la detención del imputado y a su toma de declaración, así como la de los testigos presenciales de la comisión del delito (cfr.arts.282 y 297). Pero, con el devenir de los tiempos la policía judicial vino ampliando sus competencias y, así, junto a las diligencias específicas que le puede encomendar tanto el Juez de Instrucción como el Ministerio Fiscal (vgr. la práctica de una entrada en domicilio, la de una intervención telefónica, la realización de informes periciales dactiloscópicos, de balística, etc.), los anteriores preceptos de la LECrim han de ser completados con los dispuestos en los artículos 770-776 y 796, redactados conforme a la Ley 38/2002 [...]". GIMENO SENDRA, V., "Manual...", *cit.* p.186.

4.1.3.- La presentación de una querrela por delito contra la Hacienda Pública

Una tercera posibilidad de actuar procesalmente ante el descubrimiento de una defraudación tributaria de carácter delictivo es la de presentar querrela (artículo 270 LECr) por medio del Servicio Jurídico del Estado⁹⁹. Es decir, en este caso la Administración tributaria viene habilitada por la Ley (artículo 95.3 LGT) a ejercer directamente la acusación¹⁰⁰ por un delito contra la Hacienda Pública, de modo que si optara por este instrumento, además de comunicar al órgano judicial la *notitia criminis*, expresará un interés en ser considerada parte en el proceso penal y podrá solicitar al juez que se practiquen determinadas diligencias (artículo 311 LECr)¹⁰¹.

En este sentido, debe señalarse que la diferencia entre pasar el tanto de culpa o presentar querrela no afecta tanto al contenido del expediente administrativo como a la posición procesal que la Administración tributaria entienda que debe adoptar ante la

⁹⁹ Para ello se requiere informe favorable del Servicio Jurídico adscrito a la Delegación Especial o Central de la AEAT que promueva la interposición de la querrela, confirmado por el Servicio Jurídico del Departamento correspondiente (por lo general del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, y autorización del Director del Departamento o, en su caso, del Director de la AEAT.

¹⁰⁰ En este sentido resulta significativo que en el artículo 15 del Real Decreto de 16 de marzo de 1886, por el que se reorganizan los servicios de la Dirección General de los Contencioso y el Cuerpo de Abogados del Estado, se indique que: "[...] en las causas por delitos de contrabando y defraudación, ejercerán los abogados del Estado, a nombre de éste, todas las atribuciones y cumplirán los deberes que impone al Ministerio Fiscal el Real Decreto de 20 de junio de 1852.", norma que se actualiza en el Decreto 1139/1943, de 27 de julio de 1943, por el que se aprobó el Reglamento orgánico del Cuerpo de Abogados del Estado, según el cual en los delitos de contrabando y defraudación, los Abogados del Estado: "[...] ejercerán la acción pública que les compete como Ministerio Fiscal", todo lo cual, conduce a COCLAN MONTALVO a la conclusión de que, al presentar querrela en nombre de la Administración Tributaria por un delito contra la Hacienda Pública, el Abogado del Estado ejerce una acción pública equiparable y compatible con la que, en su caso, pueda ejercer el Ministerio Fiscal. CHOCLAN MONTALVO, J.A., *cit.* p. 442.

¹⁰¹ Como tiene señalado el Tribunal Supremo, considerando que en el delito contra la Hacienda Pública la condición de perjudicado se predica de la Administración Tributaria, solo a dicha entidad le corresponde ejercer la acusación particular. En consecuencia, el ciudadano que, más allá de efectuar una denuncia (ante la propia Administración, ante el Ministerio Fiscal, o ante el Juez), tenga interés en ser parte en el juicio, solo le queda el ejercicio de la acción popular. En este sentido, además, resulta particularmente oportuna la determinación de la posición procesal de quien ejercita la acción popular contenida en la STS de 17 de diciembre de 2007 (FJ 1) cuando indica que: "[...] es perfectamente plausible que cuando el órgano que "tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley" (art. 124 CE) así como el propio perjudicado por los hechos consideran que la causa debe ser sobreseída porque los hechos no constituyen delito, el Legislador no haya querido conferir a la acción popular un derecho superior al de las otras partes conjuntamente consideradas. Parece claro que en tales casos las perspectivas de que la acción tenga éxito estarán claramente mermadas, dado que el Fiscal estima que no está comprometido el interés social, en los términos del art. 124.1. CE, y el perjudicado no encuentra razones para mantener su pretensión punitiva basada en un interés particular. Estando satisfecho el interés social y el interés individual del perjudicado por el delito, está también justificado que se adopten medidas de celeridad que, en modo alguno desprotegen el interés social confiado al Ministerio Fiscal ni el interés particular defendido por el perjudicado".

defraudación que ha descubierto¹⁰². Sin embargo, habida cuenta de que lo único que la norma exige de los funcionarios y autoridades que tienen conocimiento de los hechos es que los comuniquen a la autoridad judicial (o, en su caso, al Ministerio Fiscal), resulta difícil encontrar un supuesto en el que existan razones que justifiquen la utilización de un instrumento que lleva aparejada la condición de acusador particular¹⁰³.

Quizás podría plantearse esta vía, cuando remitido el expediente o pasado el tanto de culpa, ni el Ministerio Fiscal ni el juez de lo penal respectivamente, hubieran advertido indicios de delito en los hechos denunciados. Pero incluso en estos casos la Administración deberá justificar adecuadamente los motivos por los que aprecia la trascendencia penal de unos hechos que ya han sido valorados por quienes tienen encomendada la función de perseguir y, en su caso, sancionar los comportamientos tipificados como delito contra la Hacienda Pública¹⁰⁴.

En cualquier caso, ante la presentación de la querrela, sin perjuicio de la posibilidad de inadmitirla o de desestimarla, el juez instructor dará traslado de la misma al Ministerio Fiscal y ordenará la práctica de las diligencias que se le soliciten, ultimadas las cuales decidirá si procede ordenar la apertura del juicio oral o, por el contrario, dicta auto de sobreseimiento.

¹⁰² Como explica GIMENO SENDRA: “*La querrela es, pues, un acto procesal de postulación, que asiste al ofendido o a cualquier sujeto de Derecho con la capacidad necesaria, mediante la cual se solicita del órgano jurisdiccional competente la iniciación del procedimiento y la adquisición por el querellante de parte acusadora.*” GIMENO SENDRA, V. “*Manual...*”, *op. cit.*, p.164.

¹⁰³ Para RUIZ GARCIA lo dispuesto en el artículo 95.3 LGT, por paradójico que pueda resultar, no rige en caso de delito contra la Hacienda Pública, pues la posibilidad de interponer querrela no viene expresamente contemplada en el artículo 180.1 LGT que es la norma que específicamente regula las alternativas procesales de la Administración tributaria cuando descubre una defraudación tributaria delictiva. Concretamente señala que: “*Las normas generales de la LECrim sobre la legitimación para interponer querrela deben ceder ante la existencia de normas especiales como el artículo 180.1 LGT que regulan la posición de la Administración tributaria ante el proceso por delito contra la Hacienda Pública. Respecto a los preceptos de la LGT, ya hemos indicado que el 95.3 no resulta aplicable en los casos de delito contra la Hacienda Pública [...]*”. RUIZ GARCIA, J.R. “*La relación...*”, *cit.* pp. 5 y 14.

¹⁰⁴ Esta posibilidad es rechazada por RUIZ GARCIA para quien: “*No parece, sin embargo, que la Administración pueda en tal caso reiterar la denuncia ante el juez. El artículo 180.1 LGT concibe el pase del tanto de culpa a la jurisdicción y la remisión del expediente al Fiscal como vías alternativas y, en consecuencia, la devolución del expediente por el Fiscal opera como una causa para reanudar la tramitación del procedimiento administrativo.*”, RUIZ GARCIA, J.R., “*La relación ...*”, *cit.* p.14.

4.2.- Diferencias y similitudes de la denuncia de la defraudación tributaria con el atestado de la policía judicial en los delitos de contrabando

Con carácter general, el atestado policial se define como la actividad investigadora preliminar de la fase instructora, efectuada y documentada por la Policía judicial y dirigida, con carácter urgente y provisional, a la averiguación del delito, al descubrimiento e identificación de su autor, al auxilio de la víctima, el aseguramiento del cuerpo del delito y a la adopción de determinadas medidas cautelares penales y provisionales¹⁰⁵.

Con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, el Servicio de Vigilancia Aduanera, integrado en el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración tributaria, en todo lo que se refiera a la investigación de, 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. Por consiguiente, a diferencia del resto de funcionarios de la Administración Tributaria, los funcionarios de Vigilancia Aduanera tienen la consideración legal de <<policía fiscal>>¹⁰⁶, de modo que el resultado de las actuaciones de investigación que realizan y de las diligencias que practican se documentan mediante atestado y quedan sujetas a lo dispuesto en los artículos 292 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

¹⁰⁵ GIMENO SENDRA, V., “Manual de Derecho Procesal Penal”, op. cit., p.193. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua lo define como: “Instrumento oficial en que una autoridad o sus delegados hacen constar como cierto algo. Se aplica especialmente a las diligencias de averiguación de un delito, instruidas por la autoridad gubernativa o Policial judicial como preliminares de un sumario.” Para MARCHAL ESCALONA se trata del: “Conjunto de diligencias llevadas a cabo por la policía judicial traducidas a un documento, que se actúa a prevención del correspondiente órgano judicial o ministerio fiscal, al objeto de comprobar la existencia de un acaecimiento que pueda revestir carácter de delito (hecho histórico), verificar los elementos integrantes del mismo al objeto de determinar su ilicitud (hecho típico), aportando al órgano llamado a resolver en su día el material objeto de prueba que permita constatar el hecho en su doble vertiente y, en su caso, los presuntos responsables.” MARCHAL ESCALONA, A.N., “El atestado, Inicio del proceso penal”, Madrid, 2005.

¹⁰⁶ Según la Consulta 2/1999 del Fiscal General del Estado, de 1 de febrero: “El SVA 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.” Por su parte, mediante Acuerdo no Jurisdiccional de 14 de noviembre de 2003, la Sala Segunda del Tribunal Supremo concluye que: “El Servicio de Vigilancia aduanera no constituya policía judicial en sentido estricto, pero sí en el sentido genérico del art.283.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [...]”.

Planteada la cuestión en estos términos, desde una perspectiva objetiva la semejanza del atestado aduanero con la denuncia por delito contra la Hacienda Pública es evidente, pues uno y otro tienen por objeto trasladar a la jurisdicción penal la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, pues el delito de contrabando constituye una infracción de las normas de gestión de los derechos de aduanas y de los impuestos especiales¹⁰⁷.

Sin embargo, desde la perspectiva procesal, aunque por su naturaleza jurídica¹⁰⁸, el atestado aduanero puede equipararse a la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública (sobre todo cuando se presenta directamente ante el juez de lo penal), desde la perspectiva de los hechos que motivan su formalización existe una diferencia esencial respecto al contenido del expediente que la Administración tributaria remite al Ministerio Fiscal o pone en conocimiento del órgano judicial.

Mediante el atestado se comunica al juez el resultado de las investigaciones policiales desarrolladas para acreditar la realización de un hecho delictivo imputable a una persona determinada¹⁰⁹, mientras que mediante la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria da traslado del resultado de un procedimiento administrativo en el que se ponen de manifiesto unos hechos de los que se desprende el incumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente que, por el importe de la deuda cuyo pago se eludió y por estimar que dicho incumplimiento podría ser

¹⁰⁷ A mayor abundamiento puede verse MUÑOZ MERINO A., “*El delito de contrabando*”, Pamplona 1992.

¹⁰⁸ Según el Tribunal constitucional (SSTC 100/1985, 22/1988, 201/89 107/93, entre otras), desde la perspectiva procesal el atestado tiene naturaleza de denuncia pero, sin embargo, cuando contiene determinados datos objetivos y verificables susceptibles de ser ratificados por los agentes que los conocieron, o cuando incluye el resultado de diligencias que no pueden ser reproducidas en el juicio (p.e. huellas de frenado en accidentes de tráfico, etc..) o cuando contienen el resultado de determinadas pericias técnicas realizadas en las diligencias policiales, tendrá la eficacia probatoria que a cada uno de sus elementos corresponda.

¹⁰⁹ En este sentido, resulta reveladora de la naturaleza procesal del atestado la doctrina contenida la STC 100/1985, de 3 de octubre (FJ 1) según la cual: “[...] *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*”.

intencionado, revelarían la comisión del delito tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal¹¹⁰.

Por consiguiente, la diferencia principal entre ambos instrumentos de comunicar la *notitia criminis* proviene de las características procesales del órgano emisor, todo lo cual nos introduce en el estudio del procedimiento administrativo que debe seguirse para que unos hechos descubiertos en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente constituyan el objeto de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

5.- La tramitación administrativa de la denuncia por la presunta comisión de un delito de defraudación tributaria

Cuando la *notitia criminis* de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública se pone de manifiesto en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación o investigación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, la propia normativa reguladora del procedimiento sancionador tributario¹¹¹ regula el cauce que debe seguirse para que los hechos descubiertos por la Administración puedan ser conocidos por el órgano judicial competente para imponer la sanción penal¹¹².

¹¹⁰ Compartimos plenamente la conclusión a la que llega RUIZ GARCIA en el sentido de que: "Puede, en consecuencia, apuntarse que la formulación de la denuncia simple, pasar el tanto de culpa en la terminología del artículo 180.1 LGT, puede ser adecuada cuando se trate de delitos distintos de los que atentan contra la Hacienda Pública. Por el contrario, cuando se trata de estos últimos, parece conveniente reconocer a la Administración tributaria algún grado de participación en el proceso penal, aunque solo sea por los efectos que dicho proceso puede producir sobre la posterior tramitación del procedimiento tributario." RUIZ GARCIA, J.R., "La relación...", cit. p.15.

¹¹¹ Hasta la aprobación del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, la regulación de los trámites a seguir en los expedientes de delito contra la Hacienda Pública se encontraba en el artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y en el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario.

¹¹² Como explica ALONSO GONZALEZ: "En 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 RGST 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." ALONSO GONZALEZ, L.M., "La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal", en <<Quincena Fiscal Aranzadi>>, núm.5/2007, según el texto publicado por westlaw.es, BIB 2007/103, p.17.

Concretamente, en el artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento General del Procedimiento Sancionador Tributario (en adelante RST), modificado por el RD 1804/2008, de 13 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, se regula la intervención sucesiva de los diversos funcionarios, unidades y órganos de la Inspección de los Tributos desde el momento en que surge la sospecha de que el comportamiento de la persona o entidad respecto a la cual se están desarrollando las actuaciones inspectoras pudiera ser constitutivo de una defraudación tributaria con trascendencia penal¹¹³.

Para ello, la norma reglamentaria contempla los distintos momentos del procedimiento inspector en los que la Administración puede estimar que los hechos constituyen indicios de delito contra la Hacienda Pública y, en consecuencia, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, suspender sus actuaciones para dejar paso a la actuación del Poder Judicial¹¹⁴.

En particular, según lo dispuesto en el artículo 32 RST dicha situación puede producirse: a) Durante la instrucción del procedimiento y antes de formalizar el acta en la que se contiene la propuesta de regularización de la situación tributaria del

¹¹³Según PALAO TABOADA se trata de una actividad administrativa que califica como de <<fase previa>> a la remisión del expediente. PALAO TABOADA, C., “*El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*”, Madrid, 2008, pp.121 y siguientes. Por su parte, SANZ-DIAZ PALACIOS considera que se trata de un procedimiento tributario con entidad propia, de naturaleza represiva que tiene por finalidad la elaboración de un informe que se remitirá a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal. SANZ-DIAZ PALACIOS, J.A, “*Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*”, Madrid, 2004, p.128. Para RUIZ GARCIA se trata de un subprocedimiento cuyas actuaciones, si bien se insertan formalmente en el procedimiento inspector: “[...] *están dotadas de una especificidad y singularidad que las diferencia de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. El objeto de ambos tipos de actuaciones, las integrantes en la citada fase previa y las inspectoras en sentido estricto, es distinto aunque están relacionados. La citada fase previa o subprocedimiento está integrada por un conjunto de actuaciones que se insertan en una situación intermedia o de tránsito entre el procedimiento inspector y el proceso penal; por ello, aunque el proceso penal no ha comenzado, la conexión entre ambos es patente.*” RUIZ GARCIA, J.R.”*La relación ...*”, cit. p.10. Finalmente, ALONSO GONZÁLEZ indica que: “[...] *se puede sostener perfectamente que las actuaciones comprendidas en el tránsito que sigue un expediente desde su procedimiento administrativo de origen hasta la jurisdicción penal, por más breve o incompleta que sea su regulación, no pueden dejar de considerarse un procedimiento administrativo sui generis. Así, se puede distinguir en él una suerte de iniciación, que corresponde al órgano que aprecia prima facie la existencia de indicios de delictivos; una instrucción, que desarrolla otro órgano, el jefe del órgano administrativo, que se dedica a recopilar información, incluida la versión del interesado; y una terminación, fase final que corre a cargo del delegado especial.*” ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “*La supresión...*”, cit.17.

¹¹⁴ Como explica ALONSO GONZÁLEZ: “*La diferenciación de las posibles situaciones es obvia. No venía explícitamente recogida en la vigente LGT ni en la anterior, sino que responde a la lógica aunque ello no quita que durante la tramitación de la ley no estuvo muy claro qué opción iba finalmente a prevalecer.*” ALONSO GONZÁLEZ, op. cit. p.2.

contribuyente; b) Durante la fase de resolución del procedimiento y antes de dictar el acto resolutorio por el que se le pone fin; c) Y durante la instrucción del procedimiento sancionador tributario, una vez dictado el correspondiente acuerdo de liquidación.

5.1.- La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de instrucción del procedimiento inspector

Según establece el apartado primero del artículo 32.2 RST, cuando el carácter presuntamente delictivo del comportamiento tributario del contribuyente objeto de un procedimiento inspector se aprecie antes de la propuesta de liquidación:”[...] *el 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*”.

Dejando a un lado los aspectos competenciales que examinaremos en el apartado correspondiente, lo que aquí interesa es analizar en qué situación se encuentra el procedimiento inspector cuando el funcionario responsable de las actuaciones advierte que los hechos que ha descubierto podrían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, y para ello la principal referencia es lo dispuesto en los artículos 156 y 157 de LGT cuando regulan el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente, previo a la formalización de las actas de conformidad o disconformidad¹¹⁵.

Según lo indicado en apartados anteriores, el establecimiento de un límite cuantitativo superado el cual un determinado incumplimiento de las obligaciones tributarias adquiere relevancia penal determina que, iniciado un procedimiento inspector, sea necesario

¹¹⁵ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 183 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RAT):”*Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación del obligado tributario, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad que se registrará por lo dispuesto en el artículo 96 [...]*”. Por su parte, dicho precepto reglamentario establece en su apartado 4 que:”*Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.*”

realizar un cuantificación de la deuda tributaria defraudada para valorar si los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones inspectoras deben ser denunciados como indicios de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, aunque en ocasiones, por la propia naturaleza y magnitud económica del hecho imponible ocultado a la Administración tributaria, la relevancia cuantitativa de la defraudación puede advertirse al descubrirla, lo habitual será que se ultime la comprobación de la situación del contribuyente inspeccionado antes de valorar si el comportamiento del obligado tributario presenta indicios de infracción tributaria o, en su caso, de delito contra la Hacienda Pública.

Si esto es así, la decisión del instructor del procedimiento de iniciar los trámites indicados en el artículo 32.2 RST puede adoptarse en dos momentos distintos: o bien antes del trámite de audiencia en el que se pone en conocimiento del obligado tributario el resultado de la comprobación, o después de dicho trámite pero antes de suscribir el acta en la que se contiene la propuesta de regularización de su situación tributaria. En el primer caso, el contribuyente no tendrá conocimiento alguno del contenido del expediente ni de los hechos descubiertos por la Administración, mientras que en el segundo habrá podido acceder a los elementos probatorios en los que la Inspección fundamentará su propuesta de regularización.

Sea como fuere, las actuaciones inspectoras quedarán interrumpidas mientras se decide si los indicios advertidos por el instructor del procedimiento constituyen o no la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, sin que dicha circunstancia afecte en modo alguno al cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.1 LGT, pudiendo llegar a producir una interrupción injustificada en los términos y con los efectos jurídicos señalados en el artículo 150.2 LGT.

5.2.- La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de resolución del procedimiento inspector

Con arreglo a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 32.2 RST: "*Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano*

CAPITULO PRIMERO

competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe.”

En este caso, la apreciación de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública no la realiza el equipo o unidad de inspección responsable de la instrucción del procedimiento de comprobación sino el órgano competente para dictar el acuerdo de liquidación. Esta posibilidad, que no venía contemplada en la normativa anterior¹¹⁶, presenta significativas diferencias respecto a la examinada en primer lugar, por cuanto la propuesta de regularización contenida en el acta delimitará la posición de la Administración (y en caso de conformidad también del propio obligado tributario) respecto a los hechos puestos de manifiesto a lo largo de las actuaciones inspectoras y también respecto a las magnitudes (base imponible y cuota tributaria) resultantes de la aplicación de la normativa aplicable.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, la norma que resulta fundamental para desentrañar la especialidad de este supuesto es la contenida en el artículo 153.g) LGT, según la cual las actas mediante las que se pone fin a la fase instructora de un procedimiento inspector deben contener: *”La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.”*

Es decir, si el actuario instructor del procedimiento ante una propuesta de liquidación de la que resulta una cuota tributaria superior a 120.000 euros, en lugar de informar de la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, procede a regularizar la situación tributaria del contribuyente inspeccionado y le presenta una propuesta de liquidación, en aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia (artículo 24 CE), cabe entender que, en su opinión, los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones no constituyen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, para que posteriormente estos mismos hechos puedan considerarse como *notitia criminis* de una defraudación tributaria penalmente sancionable será necesario que se justifique adecuadamente las razones por las que la

¹¹⁶ Ni el artículo 66 de RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, ni el artículo 5 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre, prevén que, habiéndose concluido el procedimiento inspector mediante una propuesta de liquidación, sea el órgano competente para dictar la liquidación tributaria el que promueva la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Inspección ha rectificado la posición expresada ante el propio contribuyente y reflejada en el acta de conformidad o disconformidad que le ha entregado.

Para ello, habida cuenta que, concluida la instrucción no cabe incorporar hechos nuevos al expediente si no es mediante un acuerdo de ampliación de las actuaciones¹¹⁷, la apreciación del órgano competente para resolver acerca del carácter presuntamente delictivo de los hechos descubiertos por la Inspección únicamente puede constreñirse a la valoración del comportamiento del obligado tributario. Dicho de otro modo, siendo inalterable el presupuesto fáctico de la regularización contenida en el acta (salvo que se apruebe la ampliación de actuaciones), únicamente cabe divergir respecto al instructor del procedimiento en lo que se refiere a la trascendencia penal o meramente administrativa del elemento subjetivo, pues si la cuota liquidada excede de 120.000 euros, la única razón que explica que no se inicien los trámites que deben conducir a la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública es que, a juicio del instructor, el obligado tributario: o bien no es responsable del incumplimiento de sus obligaciones tributarias¹¹⁸, o bien su responsabilidad no alcanza el grado de culpabilidad que determina la imputación de un ilícito penal¹¹⁹.

En consecuencia, la opinión del instructor que figura en el acta constituye la única referencia que permite contrastar y conocer las razones del cambio de parecer del órgano de liquidación. Si en el acta consta que, a juicio del equipo o unidad de inspección, los hechos podrían ser constitutivos de infracción tributaria, cabe entender

¹¹⁷ Según lo dispuesto en el artículo 187.3.c) RAT que desarrolla lo previsto en el artículo 156.3 b) LGT en caso de que se hubieren suscrito actas de conformidad y dentro del plazo de un mes por el Inspector Jefe se ordene la práctica de <<actuaciones complementarias>>: “[...] se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.” Por el contrario, en el artículo 188.4 RAT por el que se desarrolla lo previsto en el artículo 157.4 LGT en caso de que se formalicen actas de disconformidad, únicamente se dejará sin efecto el acta formalizada si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de regularización.

¹¹⁸ Es decir, se entiende que concurre alguna de las causas de exención de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 LGT.

¹¹⁹ En este sentido resulta particularmente ilustrativa la reflexión de CHOCLAN MONTALVO en el sentido de que: “[...] en la Ley General Tributaria, la gravedad de la infracción que genera perjuicio económico se determina en función de haber existido ocultación, utilización de facturas falsas o anomalías contables, considerándose muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de estas circunstancias la infracción es considerada leve. Una simple deducción lógica no llevaría a poder afirmar que, al menos, el delito fiscal requiere un comportamiento de ocultación de la situación económica, si que base en consecuencia, la mera elusión del pago de un tributo, aún dolosa. En la sofisticación del fraude reside el mayor desvalor de acción en el delito fiscal.” CHOCLAN MONTALVO, J.A., “La aplicación práctica ...”, cit., p. 66-67.

CAPITULO PRIMERO

que la razón por la que no se ha iniciado el trámite de denuncia es que el incumplimiento tributario descubierto no es intencionado (en el sentido de que no concurre dolo penal) sino el resultado de una actuación negligente del obligado tributario¹²⁰. Luego, en este caso, para iniciar el trámite de denuncia en lugar del procedimiento sancionador tributario, el informe que debe evacuar el órgano de liquidación tendrá por objeto principal desarrollar los criterios en los que se fundamenta la valoración del comportamiento del contribuyente y de su posible consideración como doloso. Si así no se hiciera, se produciría actuación discrecional, no solo contraria al principio de presunción de inocencia, sino fundamentalmente al derecho constitucional a la defensa de los propios intereses.

Sin embargo, si en el acta el instructor hace constar que, a su juicio, los hechos puestos de manifiesto a lo largo del procedimiento no constituyen indicios de la comisión de una infracción tributaria, no basta con la evacuación de un informe para iniciar los trámites de la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, sino que antes será necesario que se ordene la práctica de nuevas actuaciones¹²¹, con conocimiento formal del obligado tributario, a fin de que se aporten los elementos probatorios necesarios para rectificar la impresión inicial del equipo o unidad responsable de las actuaciones inspectoras¹²².

Finalmente, si en el acta no figura indicación alguna respecto al elemento subjetivo del comportamiento tributario del contribuyente inspeccionado, el principio de presunción de inocencia obliga a entender que, salvo que aparezcan nuevos hechos o se obtengan pruebas adicionales a las que constan en el expediente, no existen indicios de la comisión de una infracción tributaria y, en consecuencia, tampoco de la consumación de un delito contra la Hacienda Pública. Por ello, al igual que en el supuesto anterior, para

¹²⁰ La simple negligencia viene prevista como grado de responsabilidad infractora en el artículo 183.1 LGT.

¹²¹ Además, de conformidad con lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 32.3 RST, dichas actuaciones probablemente se encomienden a un Equipo o Unidad distinto al que ha desarrollado la comprobación que, una vez concluidas deberá levantar nueva acta y reflejar su opinión acerca de la existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria.

¹²² En este sentido compartimos la opinión de RUIZ GARCIA para quien: "La finalidad de las actuaciones complementarias previstas en el artículo 32.3 RST no es la de busca los medios de prueba que justifiquen en éste caso la eventual condena en vía penal, sino únicamente la de disipar las dudas que pueden existir en la Administración tributaria sobre la concurrencia de los requisitos para pasar el tanto de culpa al órgano jurisdiccional o remitir el expediente al Ministerio Fiscal." RUIZ GARCIA, J.R, "La relación ...", cit. p.9.

iniciar el trámite de denuncia, no basta con un informe que rectifique la omisión respecto a la valoración del comportamiento del obligado tributario, sino que debería ordenarse la práctica de nuevas actuaciones.

5.2.1.- Propuesta de denuncia derivada de acta de conformidad

Otro aspecto que incidirá en la decisión de iniciar el trámite de denuncia después de concluida la instrucción del procedimiento inspector será el tipo de acta mediante la que se documenta la propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente inspeccionado¹²³.

Cuando, se trate de un acta de conformidad de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros por un determinado tributo y periodo impositivo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 156.5 LGT, el obligado tributario habrá aceptado como ciertos los hechos descubiertos por la Administración y, además, también se habrá mostrado de acuerdo con la normativa aplicada para liquidar la cuota tributaria de ellos resultan¹²⁴. Asimismo, considerando que en el cuerpo del acta debe hacerse constar la opinión del actuario acerca de la posible comisión de una infracción tributaria y que, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 156.4 y 188.1 LGT, la conformidad del obligado tributario determina la aplicación de una reducción en el importe de la sanción administrativa que pudiera imponerse por los hechos reconocidos, cabe entender que también respecto a esta cuestión se extienden los efectos recíprocos entre Administración y contribuyente en la fijación consensuada del alcance que, respecto al ejercicio del *ius puniendi*, tiene el incumplimiento de las obligaciones tributarias que justifican la regularización propuesta por el instructor del procedimiento y tácitamente aceptada por el órgano competente para dictar la liquidación.

Si esto es así, salvo que en el plazo señalado en el artículo 156.2 LGT se ordene la realización de nuevas actuaciones para completar el expediente, no cabe incorporar al procedimiento hechos nuevos ni valoraciones distintas a las que figuran en el cuerpo del

¹²³ Según el texto del artículo 155 LGT no parece que de la formalización de una acta con acuerdo pueda generarse un supuesto en el que se aprecie que el comportamiento del obligado tributario puede ser constitutivo delito contra la Hacienda Pública.

¹²⁴ Según lo dispuesto en el artículo 144.2 LGT los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

CAPITULO PRIMERO

acta. En consecuencia, si el órgano de liquidación, a diferencia del instructor, considera que los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector pueden ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública no puede dejar transcurrir el plazo de confirmación del acta de conformidad para seguidamente iniciar el trámite de denuncia, pues con ello se estaría defraudando, no solo el derecho a la presunción de inocencia y a la no autoincriminación, sino fundamentalmente el derecho a la defensa.

Luego, cuando la fase de instrucción el procedimiento inspector concluya mediante acta de conformidad, el órgano de liquidación que pretenda separarse de la apreciación inicialmente realizada por el órgano instructor, deberá poner dicha circunstancia en conocimiento del obligado tributario y dejar sin efecto jurídico alguno la aceptación de la propuesta de regularización que le fue presentada. Si así no lo hiciere, una vez transcurrido un mes, deberá prevalecer la *apreciación* de los hechos contenida en el acta de conformidad que tácitamente ha sido asumida por el órgano competente para dictar la liquidación.

Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, la Administración tributaria no puede ir contra sus propios actos y aprovecharse del reconocimiento de los hechos prestado por el contribuyente para reforzar el presupuesto fáctico de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública sin permitir que el obligado tributario se desvincule de los efectos de la conformidad que prestó en un contexto en el que la Administración, obrando por cuenta del órgano instructor, consideró que los hechos, o bien no eran sancionables, o en caso de serlo eran constitutivos de una infracción tributaria sancionable en vía administrativa.

5.2.2.- Propuesta de denuncia derivada de acta de disconformidad

Por el contrario, cuando se trata de un acta de disconformidad, según lo establecido en el artículo 157.2 LGT, el órgano instructor deberá elaborar y entregar al obligado tributario un informe ampliatorio en el que se desarrollen los criterios jurídicos en los que se fundamenta la propuesta de liquidación. Por consiguiente, en este caso, el órgano de liquidación, además de la posibilidad de ordenar la realización de actuaciones complementarias si considera que la instrucción ha sido insuficiente o incompleta, cuando el contribuyente haya ejercido su derecho a presentar alegaciones, conoce los

motivos de la oposición a la propuesta de regularización contenida en el acta, entre cuyo contenido figurará la impresión del actuario acerca de la existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria.

En estas circunstancias, el órgano de liquidación puede decidir iniciar el trámite de denuncia de la presunta comisión de una defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública en los términos examinados en los apartados anteriores sin otro límite que el señalado respecto a la justificación del cambio de criterio valorativo. Sin embargo, la cuestión que debe resolverse es si, por entender que los hechos deben ser conocidos por la jurisdicción penal, debe abstenerse de dictar el acto liquidatorio o, por el contrario, debe finalizar el procedimiento inspector, notificando al obligado tributario el acuerdo de liquidación.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT el efecto suspensivo sobre los procedimientos tributarios que puedan verse afectados por el juicio por delito contra la Hacienda Pública se produce a partir del momento en que la Administración tributaria traslada el expediente al Ministerio Fiscal o remite el tanto de culpa a la autoridad judicial competente. Por su parte, según el artículo 32.2 RST cuando la apreciación de la existencia de indicios de delito se realice una vez practicada la propuesta de liquidación, quedará suspendida la *ejecución* de la liquidación resultante de la regularización de la situación tributaria del contribuyente inspeccionado hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial¹²⁵.

Luego, de la interpretación de dichos preceptos se llega a la conclusión de que la decisión del órgano de liquidación de iniciar el trámite de denuncia no afecta al deber de resolver el procedimiento inspector, de modo que, sin perjuicio de evacuar el informe correspondiente para su elevación al órgano competente para presentar la denuncia, debe dictar el acuerdo de liquidación cuya ejecución solo quedará suspendida si

¹²⁵ Respecto al fundamento jurídico de esta norma reglamentaria, compartimos plenamente la opinión de RUIZ GARCIA para quien de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT no se desprende que el efecto suspensivo se extienda al acto resolutorio del procedimiento inspector cuando ha sido dictado antes de que se hubiere presentado la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. En particular, dicho autor pone de manifiesto que: “[...] *reconocida la ejecutividad del acto de liquidación por diferentes preceptos de la LGT, y de manera especial por los artículos 102.2.e), 62.2,160 y 161, las excepciones a dicha ejecutividad deberían venir establecidas también en una norma de rango legal [...]*”, RUIZ GARCIA, J.R., “*La relación...*”, cit. p.20.

finalmente se da traslado del expediente al Ministerio Fiscal o se pasa en tanto de culpa al juez de lo penal.

De este modo, en el expediente a remitir al Poder Judicial figurará tanto la propuesta de liquidación del órgano instructor como la liquidación definitiva dictada por el órgano competente para resolver, adoptada a la vista de las alegaciones presentadas por el obligado tributario o, en su defecto, a sabiendas de su disconformidad. Como veremos más adelante otra cosa distinta será decidir si dicha liquidación debe notificarse al interesado con la advertencia de que quedan suspendidos los plazos de ingreso y de impugnación, o no se notifica hasta que se dicte la correspondiente resolución judicial.

En definitiva, la iniciación del trámite de denuncia por el órgano de liquidación una vez practicada la propuesta de regularización sin que por el órgano instructor se haya considerado presuntamente delictivo el comportamiento del obligado tributario pone de manifiesto la existencia de una discrepancia en el seno de la propia Inspección acerca de la trascendencia del comportamiento del obligado tributario a efectos de determinar el régimen sancionador aplicable. Dicha discrepancia no puede ser ajena al proceso penal (si es que llega a iniciarse) pues constituye un elemento de primera magnitud para enjuiciar si el incumplimiento de la normativa tributaria trae causa de un acto consciente y querido por el contribuyente o, por el contrario, es el resultado de una actuación negligente, o que viene amparada en una causa de justificación (artículo 179.2 LGT).

5.2.3.- Efectos de la propuesta de denuncia sobre el cómputo del plazo de iniciación del procedimiento sancionador tributario

Por último, desde la perspectiva procedimental, cuando el órgano competente para dictar la liquidación decida iniciar el trámite que debe conducir a presentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, por los mismos hechos es razonable entender que no ordenará el inicio del correspondiente procedimiento sancionador tributario¹²⁶. Si esto es así, cabe interrogarse acerca de cuál será el efecto que dicha

¹²⁶ Con arreglo a lo dispuesto en el apartado cinco de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en el Inspector Jefe Regional coinciden las competencias para liquidar las deudas resultante de

decisión producirá sobre el cómputo del plazo establecido en el artículo 209.2 LGT¹²⁷, pues una vez transcurridos más de tres meses desde la fecha de la firma de las actas no parece que pueda iniciarse un procedimiento sancionador tributario respecto a los hechos descubiertos en el procedimiento inspector.

Planteada la cuestión en estos términos, es necesario: a) En primer lugar, determinar la naturaleza del plazo regulado en el artículo 209.2 LGT; b) En segundo lugar, verificar si puede suspenderse o interrumpirse su cómputo; c) Y, finalmente, tratar de identificar los actos o actuaciones que, en su caso, producirían dicho efecto suspensivo o interruptivo.

Respecto a la primera cuestión, existe un cierto consenso doctrinal¹²⁸ acerca de que el plazo regulado en el artículo 209.2 LGT no puede tratarse propiamente de un plazo de caducidad, en la medida en que su cómputo comienza antes de que se inicie el procedimiento sancionador. Como es obvio, tampoco se trata de un plazo cuyo agotamiento determina la prescripción de la infracción tributaria, entre otras razones porque las actuaciones del procedimiento de comprobación ya concluido tienen efecto interruptivo del cómputo de dicho plazo (artículo 189.3.a) LGT).

En realidad, esta singular figura¹²⁹, aunque contiene elementos propios de ambas situaciones, no se ajusta a la concepción tradicional de ninguno de los plazos utilizados por el Derecho Tributario como condicionantes temporales del ejercicio del *ius puniendi*¹³⁰. Por ello, a nuestro modo de ver, para desentrañar su verdadera naturaleza y efectos jurídicos es preciso acudir al principio general de presunción de inocencia¹³¹.

un procedimiento inspector y para imponer la sanción correspondiente a las infracciones tributarias puestas de manifiesto en la comprobación de la situación tributaria del contribuyente.

¹²⁷ El antecedente de esta norma es el artículo 81.6 LGT en la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social que acompañó a los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2003. Antes de la aprobación de esta norma, el plazo de iniciación de los procedimientos sancionadores vinculados a un procedimiento inspector se regula en el artículo 49.2 del RGIT, en la redacción dada por el RD 1930/1998, de 11 de septiembre.

¹²⁸ Las posiciones doctrinales acerca de la naturaleza de este plazo son muy diversas. Una excelente descripción del estado de la cuestión puede verse en MAGRANER MORENO F.J.: "El límite temporal de incoación del procedimiento sancionador tributario: los artículos 81.6 de la LGT y 209.2 del Proyecto de LGT", Quincena Fiscal 20/2003, pp.9-21.

¹²⁹ Esta situación guarda cierta similitud con el régimen temporal de las actuaciones previas a la iniciación formal del procedimiento previsto en el artículo 6 del RD 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (RPS); y también con el trámite previsto en los artículos 16 y 18 del RD 320/1999, por el que se aprueba el Reglamento sancionador en materia de tráfico.

¹³⁰ Para MAGRANER se trata de un caso de caducidad de la potestad sancionadora. MAGRANER MORENO F.J., *op. cit.*, p.13. Para RIPLEY, aunque se trata de un caso de prescripción, su

CAPITULO PRIMERO

Es decir, si consideramos que en el procedimiento de comprobación ya concluido la Administración ha obtenido pruebas en las que sustentar una determinada regularización¹³², es evidente que en ese momento el elemento objetivo de la infracción tributaria estará suficientemente acreditado. En consecuencia, la decisión de iniciar o no iniciar un procedimiento sancionador tributario por los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento previo únicamente puede obedecer a la existencia de indicios de la imputabilidad de la infracción a la persona o entidad que ha sido objeto de la regularización¹³³.

Dicho de otro modo, si la finalidad principal del procedimiento sancionador es acreditar la existencia de la responsabilidad infractora¹³⁴, una vez transcurrido el plazo legalmente establecido para iniciarlo, por ministerio de la ley, cabe entender que dicha circunstancia se debe a que en la conducta observada por el contribuyente no se aprecia la existencia de indicios de culpabilidad y, por ello, la presunción inicial de inocencia se consolidaría definitivamente¹³⁵.

No obstante lo anterior, si la causa de que no se inicie el procedimiento sancionador es que, por el órgano competente para ordenar su iniciación se considera que pueden existir indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, dicha circunstancia sería

caracterización no se corresponde con la prescripción propia del Derecho Público sino con la propia del Derecho Privado. RIPLEY SORIA, D., *“Algunas reflexiones sobre la caducidad en el procedimiento sancionador tributario”*, en <<Asamblea: Revista de la Asamblea de Madrid>>, núm.14, 2006, p.170. Para JUAN LOZANO se trata de un caso de caducidad de la acción para perseguir la infracción tributaria. JUAN LOZANO A.M., *“El plazo para el inicio del procedimiento sancionador. Análisis de la problemática reciente y de la modificación prevista en la Ley de Acompañamiento para el 2003”*, en <<Tribuna Fiscal>>, núm. 146/2002, p.59-73.

¹³¹ Concretamente, se trata de aplicar la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes anteriormente recogida en el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de marzo y que, actualmente debe entenderse subsumida en el principio general de responsabilidad expresado en el artículo 179 LGT.

¹³² Si no se han obtenido pruebas para fundamentar la regularización difícilmente podrá sustentarse la imposición de una sanción tributaria por los mismos hechos.

¹³³ En opinión de JUAN LOZANO: *“Se trata de establecer una norma que opere como fórmula genérica aplicable para sancionar todas las infracciones cuya presunta comisión hubiese sido detectada en el curso de actuaciones previas de comprobación, investigación o control del cumplimiento de obligaciones formales [...]”*. JUAN LOZANO A.M., *“El plazo ...”*, op. cit., p. 70.

¹³⁴ Por ello el artículo 26.4 RST indica que: *“Cuando el interesado no haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador en los términos previstos en este artículo, el procedimiento sancionador deberá iniciarse dentro del plazo máximo previsto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se tramitará de forma separada al de aplicación de los tributos según lo establecido en la sección 2ª de este capítulo.”*

¹³⁵ Una regla parecida aparece en el artículo 18.2 del RD 1945/1983, por el que se regula el procedimiento sancionador en materia de defensa del consumidor, cuando establece que: *“Caducará la acción para perseguir las infracciones cuando conocida por la Administración la existencia de una infracción y finalizadas las diligencias dirigidas al esclarecimiento de los hechos, hubieran transcurrido seis meses sin que la autoridad competente hubiera ordenado incoar el oportuno procedimiento.”*

suficiente para interrumpir o suspender el cómputo del plazo establecido en el artículo 209.2 LGT hasta que los hechos objeto de la regularización practicada por la Inspección sean calificados por el Ministerio Fiscal y, en su caso, enjuiciados por un juez de lo penal.

Si esto es así, cabe concluir que el cómputo del plazo del artículo 209.2 LGT se interrumpe en el momento en que, conforme a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT por la Administración tributaria se denuncia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, a *sensu contrario*, si desde la fecha en la que se firman las actas y la fecha en la que se da traslado del expediente al Ministerio Fiscal han transcurrido los tres meses establecidos en el artículo 209.2 LGT, el plazo de iniciación se habrá consumado, de modo que en caso de que el expediente sea devuelto, de que se dicte una resolución de sobreseimiento o de que recaiga una sentencia absolutoria, la Administración no podrá iniciar el procedimiento sancionador tributario, pues la denuncia no habrá producido la suspensión del cómputo de un plazo consumado.

5.3.- La apreciación de una conducta presuntamente delictiva en la fase de instrucción del procedimiento sancionador tributario

El elenco de situaciones en las que puede iniciarse el trámite de denuncia de un delito contra la Hacienda Pública puesto de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección se completa en el apartado tercero del artículo 32.2 RST según el cual: *”Cuando dicha apreciación se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación 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.”*

En este caso nos encontramos con una *notitia criminis* que no surge en la fase de instrucción del procedimiento inspector ni tampoco en la fase de resolución, sino durante la instrucción de un procedimiento sancionador tributario iniciado para determinar las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente inspeccionado. Sin embargo, considerando que el elemento objetivo del tipo infractor y,

CAPITULO PRIMERO

por consiguiente, el importe de la cuota tributaria defraudada ha quedado fijado en el procedimiento de liquidación, cabe entender que tanto el órgano responsable de la instrucción como el órgano responsable de dictar la liquidación consideran que, pese a que la deuda liquidada excede de 120.000 euros, los hechos descubiertos no presentan indicios de delito contra la Hacienda Pública, pues en caso contrario ya habrían iniciado el correspondiente trámite de denuncia sin ordenar el inicio del procedimiento sancionador tributario.

Si esto es así, a nuestro modo de ver, una situación como la descrita únicamente puede prosperar si en el curso de la instrucción del procedimiento sancionador aparecen elementos de prueba nuevos sobre el comportamiento seguido por el obligado tributario que modifican las conclusiones que, respecto al elemento subjetivo del tipo infractor, se realizaron por los órganos responsables del procedimiento inspector. En caso contrario, y considerando que la instrucción del procedimiento sancionador suele recaer en el mismo equipo o unidad de inspección que desarrolló la comprobación, se daría la circunstancia que el mismo órgano que consideró que unos determinados hechos no constituían indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, posteriormente rectifica su valoración y propone la iniciación del trámite de denuncia sin justificar dicho cambio de criterio en elemento probatorio alguno.

Planteada la cuestión en estos términos, el principal aspecto a considerar para delimitar el ámbito de aplicación de lo dispuesto en el artículo 32.2 RST será el tipo de procedimiento sancionador que se ha iniciado, pues la instrucción no será la misma (i) en un procedimiento de tramitación conjunta, (ii) en un procedimiento separado abreviado, (iii) o en un procedimiento separado ordinario.

Según establece el artículo 208.1 LGT en el procedimiento sancionador tramitado conjuntamente con el procedimiento de comprobación, las cuestiones relativas a las posibles infracciones cometidas por el obligado tributario se instruirán y resolverán conjuntamente con aquellas que se refieren al hecho imponible objeto de comprobación. Luego, siendo única la fase instrucción de ambos procedimientos, el acta mediante la que se dan por concluidas las actuaciones inspectoras contendrá tanto una propuesta de regularización como una propuesta de sanción (artículo 208.2 LGT).

En consecuencia, difícilmente en este caso puede producirse la situación descrita en el artículo 32.2 RST pues de su lectura se desprende que la apreciación de la existencia de indicios de delito se produce durante la instrucción del procedimiento sancionador tributario, dando a entender que se trata de una actuación instructora distinta de la realizada en el procedimiento inspector. Luego, en este caso, la apreciación sobrevenida de indicios de delito contra la Hacienda Pública necesariamente tendrá lugar en sede del órgano competente para dictar la liquidación y para imponer la sanción (artículo 211.5.d) LGT)

Cuando, conforme a lo dispuesto en el artículo 210.5 LGT, se inicie un procedimiento sancionador formalmente separado del procedimiento de comprobación pero sin desarrollar una instrucción diferenciada, se produce una situación semejante a la descrita en el párrafo anterior, pues los únicos hechos a considerar para fundamentar el acuerdo de imposición de la sanción tributaria son los descubiertos durante la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Luego, en este caso, es evidente que el órgano instructor no aprecia la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública a pesar de que la cuota tributaria defraudada supere los 120.000 euros pues, en lugar de elevar las actuaciones proponiendo el inicio del trámite de denuncia, notifica al interesado una propuesta de sanción tributaria. En consecuencia, también en este caso, se trata de una situación que no se incluye en el ámbito de aplicación del tercer párrafo del artículo 32.2 RST, sino en el correspondiente al segundo párrafo donde se contempla que la decisión de iniciar el trámite de denuncia se toma por el órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento inspector.

Por último, en aquellos casos en los que las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente objeto del procedimiento inspector constituyan el objeto de un procedimiento sancionador tributario ordinario de tramitación separada, puesto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 210.1 LGT, y sin perjuicio de la incorporación de los elementos probatorios obtenidos en el procedimiento de comprobación, debe desarrollarse una instrucción distinta y complementaria de la realizada para determinar la deuda tributaria defraudada, es posible que la apreciación inicial respecto a la trascendencia penal comportamiento seguido por el obligado tributario se vea modificada como consecuencia de la aparición de nuevas pruebas que pongan de manifiesto la concurrencia del elemento subjetivo del tipo penal o, lo que es lo mismo,

que una actuación inicialmente considerada justificada o negligente, se considere intencionada o dolosa.

En este caso, es cuando la norma contenida en el artículo 32.2 RST adquiere todo su sentido, pues facilita el cauce necesario para reorientar las actuaciones de la Administración tributaria cuando la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública surge en el procedimiento sancionador tributario.

5.3.1.- Efectos de la propuesta de denuncia sobre el cómputo del plazo de resolución del procedimiento sancionador tributario

Desde la perspectiva del elemento temporal, y a diferencia del supuesto analizado en el apartado anterior, en este caso la norma a considerar no es el artículo 209.2 LGT sino el artículo 211.4 LGT donde se desarrollan los efectos de la caducidad del procedimiento sancionador tributario.

Con carácter general, según el artículo 211.2 LGT el plazo para dictar la resolución por la que se pone fin a un procedimiento sancionador tributario será de seis meses siendo su término inicial (*dies a quo*) la fecha de notificación de la comunicación de inicio, y su término final (*dies ad quem*) la fecha de notificación del acto de imposición de la sanción¹³⁶ sin que se contemple la posibilidad de interrumpir su cómputo. Sin embargo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, cabe entender que el cómputo de dicho plazo queda suspendido por ministerio de la ley cuando la Administración aprecie que los hechos pueden ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

No obstante lo anterior, a nuestro modo de ver, cuando se inicia el trámite de denuncia por un delito contra la Hacienda Pública una vez iniciado un procedimiento sancionador tributario, en puridad, no nos encontramos ante una suspensión del plazo de caducidad sino ante la suspensión del propio procedimiento sancionador. Es decir, la preferencia de la posible sanción penal sobre la sanción tributaria lo que provoca es la terminación

¹³⁶ A modo de excepción, según el artículo 211.1 LGT, cuando se trate de un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento inspector, si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se producirá un acto tácito de imposición si transcurre el plazo de un mes sin que por el órgano competente se acuerde su rectificación o la realización de actuaciones complementarias.

inmediata de las actuaciones administrativas en la medida en que tengan por objeto los mismos hechos y los mismos sujetos.

Luego, desde el momento en que la competencia para conocer de unos hechos presuntamente delictivos recae en el órgano judicial, decae temporalmente el *ius puniendi* de la Administración tributaria y, en consecuencia, debe concluir cualquier actividad instructora concurrente con el procedimiento jurisdiccional. Por consiguiente, en el caso contemplado en el tercer párrafo del artículo 32.2 RST más que suspenderse el cómputo del plazo de caducidad, termina el procedimiento sancionador tributario iniciado y lo que se interrumpe, en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa a la autoridad judicial, es el cómputo del plazo de prescripción de la infracción tributaria (art.189.3.b LGT).

Si esto es así, cuando la denuncia se formalice antes de que transcurra el plazo de caducidad del procedimiento sancionador tributario, en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, de archivo por sobreseimiento o de sentencia absolutoria, la Administración podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador tributario. Sin embargo, si en el momento de remitir el expediente ya han transcurrido los seis meses previstos en el artículo 211.1 LGT, pese al restablecimiento del *ius puniendi* administrativo por la inexistencia de hecho delictivo, no podrá imponerse la correspondiente sanción tributaria pues, habiendo caducado el procedimiento sancionador antes de la remisión, por los mismos hechos no podrá iniciarse uno distinto al recibir el expediente.

5.3.2.- Efectos de la propuesta de denuncia sobre el plazo de resolución del procedimiento inspector

Para completar el análisis de los efectos de la decisión de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública una vez iniciado un procedimiento sancionador tributario, es necesario examinar los efectos que se producen respecto a la liquidación resultante del procedimiento de comprobación, para lo cual una vez más habremos de diferenciar si el obligado tributario prestó o no su conformidad a la propuesta de regularización que le presentó el órgano responsable de la instrucción del procedimiento inspector.

CAPITULO PRIMERO

Si el obligado tributario prestó conformidad al acta, lo más probable es que en el momento en que se decida denunciar el posible delito contra la Hacienda Pública haya transcurrido el plazo legal de confirmación de la propuesta de liquidación que en ella se contiene, en cuyo caso será necesario que, por el órgano competente para dictar la liquidación tributaria (que ya se entiende notificada) se comunique al interesado que queda suspendida su ejecución o, lo que es lo mismo, que quedan en suspenso tanto el plazo de ingreso en periodo voluntario (art.62.2 LGT) como el plazo de presentación del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa (art.223.1 LGT). Idéntico tratamiento debería darse en caso de acta de disconformidad, cuando en el momento de decidir iniciar el trámite de denuncia ya se hubiera notificado al interesado el correspondiente acuerdo de liquidación.

Por el contrario, en caso de que el obligado tributario no hubiera prestado su conformidad a la propuesta de regularización contenida en el acta, y por el órgano competente para ello no se hubiera dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector, se producirá una situación parecida a la descrita en el apartado anterior en el que nos hemos planteado (remitiéndonos a capítulos posteriores) si lo que procede es dictar pero no notificar el acuerdo de liquidación para incluirlo en el expediente a remitir al Ministerio Fiscal, o bien dictar y notificar la liquidación administrativa resultante del procedimiento inspector pero incluyendo la indicación que su eficacia queda suspendida en aplicación de lo indicado en el artículo 180.1 LGT. En cualquier caso, la Administración deberá poner en conocimiento del obligado tributario que se altera el normal desarrollo de las actuaciones administrativas posteriores a la conclusión del procedimiento inspector.

5.4.- Otros momentos en los que puede apreciarse la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública

La casuística de los procedimientos de comprobación tributaria es tan abundante que los tres supuestos previstos en la norma reglamentaria no agotan las posibles situaciones en las que la Administración puede considerar que unos determinados hechos pueden constituir indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, pues dicha apreciación puede producirse: (i) antes de la iniciación de las actuaciones de comprobación; (ii) después de dictada la liquidación administrativa e impuesta, en su

caso, una sanción tributaria; (iii) e incluso una vez prescrito el derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria del contribuyente.

5.4.1.- La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector

Según se ha expuesto en apartados anteriores, la *notitia criminis* de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública puede ponerse de manifiesto antes del inicio de un procedimiento de comprobación administrativa de la situación tributaria de un determinado contribuyente. En estos casos, de la información que obra en poder de la Administración Tributaria y, sobre todo, del *modus operandi* característico de determinadas tipologías de fraude, puede presumirse la existencia de un comportamiento delictivo sin necesidad de liquidar la cuota tributaria defraudada.

En estos casos, el trámite de denuncia no lo iniciará el órgano instructor del procedimiento inspector, ni menos aún el órgano responsable de la instrucción del procedimiento sancionador tributario, sino el órgano que recibe y gestiona la información con trascendencia tributaria obtenida al margen de los procedimientos de comprobación¹³⁷.

Naturalmente, cuando concurren dichas circunstancias, habida cuenta de que no se habrá iniciado ningún procedimiento administrativo, las actuaciones tendentes a obtener los elementos de prueba en los que fundamentar la acusación se desarrollarán por el Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la colaboración que pueda requerir de los funcionarios de la Inspección. Por consiguiente, a diferencia de los supuestos regulados en el artículo 32.2 RST, no se requiere el seguimiento de una tramitación reglada sino que bastará con la exposición de los indicios que, a juicio de la Administración, revelan la trascendencia penal de unos determinados hechos sin que proceda efectuar valoración alguna acerca de la calificación jurídica del comportamiento del obligado tributario.

¹³⁷Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LGT determinados obligados tributarios deben suministrar a la Administración información con trascendencia tributaria de forma continuada. Dichos datos se integran en las bases de datos que se explotan por los servicios y unidades especializadas en la selección de contribuyentes y análisis del riesgo de fraude.

5.4.2.- La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario

Hasta ahora hemos examinado las distintas situaciones en las que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal se ha manifestado antes de que por la Administración se ejerza el *ius puniendi* que el ordenamiento jurídico le confiere para sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, con ello no se agotan las posibilidades de descubrir la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, pues la apreciación de la existencia de indicios de una conducta presuntamente delictiva puede producirse después de que, por los mismos hechos, se haya impuesto una sanción tributaria.

Sin perjuicio de las consecuencias que se producen respecto al principio constitucional de no duplicidad de sanciones (*non bis in idem*) que analizaremos en capítulos posteriores de este trabajo, si consideramos que la responsabilidad penal es independiente del resultado de los procedimientos tributarios, la Administración tiene el deber legal de denunciar ante el Poder Judicial la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública aún cuando en su apreciación inicial no hubiere advertido la trascendencia penal de la defraudación tributaria puesta de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección.

Desde la perspectiva procedimental, si en el momento de decidir iniciar el trámite de denuncia ya se ha dictado una liquidación administrativa por la que se resuelve el procedimiento de comprobación y un acuerdo de imposición de sanción por el que se resuelve el procedimiento sanción, es indiscutible que la Administración tributaria ya ha efectuado una valoración acerca de la trascendencia de los hechos puestos de manifiesto como consecuencia de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente.

Luego, para no contravenir el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), la decisión de rectificar, y de dar traslado de todo lo actuado al órgano competente para imponer una sanción privativa de libertad, deberá fundamentarse no tanto en un informe justificativo del cambio de criterio jurídico como en elementos probatorios que pongan de manifiesto hechos con trascendencia tributaria a los que la Administración haya tenido acceso una vez concluidos los procedimientos administrativos, y que resulten

manifiestamente reveladores del propósito defraudatorio del comportamiento del obligado tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, habida cuenta de que, concluido el procedimiento inspector, la Administración no puede desarrollar nuevas actuaciones de comprobación por el mismo tributo y periodo impositivo (art. 148.3 LGT), el origen de las pruebas del carácter delictivo de la defraudación, o bien será externo a la propia Administración (p.e. una denuncia pública), o bien serán otros procedimientos de comprobación (del propio obligado tributario o de terceros) de los que resulten acreditados hechos distintos a los considerados por los órganos de la Inspección durante la comprobación del tributo y periodo impositivo cuya defraudación constituye un posible delito contra la Hacienda Pública.

En este caso, si bien los nuevos elementos probatorios no afectarán a la validez y eficacia de los actos dictados en los procedimientos administrativos ya concluidos¹³⁸, no por ello dejarán de constituir evidencias de la lesión del bien jurídico protegido por la norma penal, en cuyo caso pueden ser considerados por el juez instructor para imputar al contribuyente la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, por el juez sentenciador para fundamentar la imposición de una sanción privativa de libertad.

Si esto es así, la decisión de denunciar una defraudación tributaria ya sancionada en vía administrativa puede producirse como consecuencia de dos circunstancias: a) De una parte, si se pone de manifiesto que la cuota tributaria efectivamente defraudada es superior a la liquidada por la Administración, superando el límite cuantitativo fijado en el artículo 305.1 del Código Penal; b) Y, de otra, si se pone de manifiesto que el incumplimiento tributario descubierto por la Administración, en lugar de constituir un supuesto de negligencia o de venir amparado en una causa de justificación, ha sido intencionado.

En el primer caso, los hechos puestos de manifiesto con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector afectarán al elemento cuantitativo de la defraudación

¹³⁸Salvo que se incurra en causa de nulidad de pleno derecho (art.217 LGT), o que se justifique la declaración de lesividad para el interés público (artículo 218 LGT).

produciéndose la paradoja de que la liquidación administrativa de la cuota tributaria no podrá rectificarse pero, a efectos penales, podrá considerarse que la defraudación supera los 120.000 euros. En el segundo caso, los elementos probatorios obtenidos por la Administración una vez finalizado el procedimiento sancionador tributario, deberán evidenciar la inadecuada calificación administrativa del comportamiento observado por el obligado tributario más allá de un simple cambio de criterio y, en todo caso, identificando los hechos o actos jurídicos de los que se desprende dicha nueva apreciación.

Por otra parte, puesto que la decisión de denunciar se habrá tomado una vez dictada y notificada la liquidación y el acuerdo de imposición de la sanción tributaria, cabe interrogarse acerca de la situación que se genera en los procedimientos de recaudación y, en su caso, de revisión en vía administrativa iniciados con la notificación de los actos resolutorios de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario, lo cual nos introduce en el estudio de los efectos que la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública que realizaremos en capítulos posteriores.

5.4.3.- La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente

Para completar el examen de las situaciones en las que la Administración puede apreciar el carácter delictivo de una defraudación tributaria, es necesario contemplar la situación que se produce cuando los hechos presuntamente delictivos se realizaron en un periodo impositivo respecto al cual ha concluido el plazo de prescripción establecido en el artículo 67 LGT. Es decir, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 131 CP, el plazo legal de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es superior al plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes y, en su caso, a practicar la correspondiente liquidación administrativa, cabe la posibilidad de que se sancione penalmente un incumplimiento tributario una vez extinguida la deuda tributaria devengada con la realización del hecho imponible (art.59.2 LGT).

En este caso, desde la perspectiva procedimental, el principal problema interpretativo que se plantea se refiere a la manifestación de la *notitia criminis* y, en particular, en

relación a la determinación de la cuantía de la deuda defraudada como presupuesto del inicio del trámite de denuncia.

Por ello, ante el silencio de la norma reglamentaria, nos inclinamos por aplicar analógicamente lo dispuesto en el primer apartado del artículo 32.2 RST en el sentido de que corresponde al órgano competente para dictar la liquidación de la cuota tributaria defraudada apreciar si los elementos probatorios obtenidos por la Administración constituyen o no indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda pública, en cuyo caso, y aunque sea al margen del procedimiento inspector, deberá efectuar un cálculo preliminar de la cuota tributaria que resulta de los hechos puestos de manifiesto con posterioridad a la consumación del plazo legal de comprobación de un determinado impuesto y periodo impositivo.

6.- Órgano competente para denunciar los hechos presuntamente delictivos

La determinación del órgano competente para decidir si los hechos puestos de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente deben ser puestos en conocimiento de la jurisdicción penal, constituye un elemento fundamental para estructurar el trámite interno que la Administración tributaria debe seguir para recabar la tutela penal del crédito tributario.

Como es sabido, hasta el año 1986 predominó en el ordenamiento jurídico español un modelo que podríamos calificar de <<preferencia administrativa>>¹³⁹, en virtud del cual el ejercicio de la acción penal requería la previa firmeza de la liquidación tributaria por la que se fijaba definitivamente la cuota defraudada. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, correspondía al Delegado de Hacienda de la provincia en la que se hubiera practicado la liquidación tributaria poner los hechos presuntamente delictivos en conocimiento del Ministerio Fiscal.

¹³⁹ Pese a que dicha situación de preferencia se ha asimilado al régimen de la *cuestión prejudicial*, el Tribunal Supremo (STS de 5 de noviembre de 1991) consideró que lo que la ley establecía era un *requisito de procedibilidad* previo a la acción penal. En un sentido semejante, se pronuncia RAMIREZ GOMEZ, S., “*El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*”, Madrid, 2000, p. 73.

CAPITULO PRIMERO

Como reacción ante la constatación del fracaso del modelo de preferencia administrativa¹⁴⁰, mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio se estableció un modelo de <<preferencia penal>> en virtud del cual en caso de que unos mismos hechos pudieran ser el fundamento objetivo de una regularización administrativa y de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, por aplicación del principio constitucional de *non bis in idem*¹⁴¹, la mera presentación de la denuncia o de la querrela provoca la suspensión automática e inmediata, no solo del procedimiento sancionador tributario, sino de cualesquiera procedimientos administrativos concurrentes con el proceso penal¹⁴².

En este nuevo escenario normativo, el artículo 66.3 del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (hoy derogado) se indica que corresponde a la Inspección de los Tributos pasar el tanto de culpa al órgano judicial competente o remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, a través de los Directores Generales o Delegados de Hacienda especiales correspondientes.

Por consiguiente, la función del Delegado era meramente institucional, pues la decisión de denunciar recaía en el Inspector Jefe en cuyo ámbito territorial de competencia se pusieran de manifiesto los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. Posteriormente, en el artículo 5.2 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario (hoy también derogado), se introduce el trámite de remisión interna del expediente de modo que la competencia para apreciar la existencia de indicios de delito recae en los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los Directores de Departamento correspondientes.

¹⁴⁰ Como explica CASADO OLLERO, al analizar los precedentes normativos mediante los que se atribuyen las competencias en la lucha contra el fraude fiscal : “[...] *es fácil advertir que la principal tarea (consciente o no) del legislador consistió en liberar al delito fiscal de su tradicional dependencia administrativa [...]*”, CASADO OLLERO, *op. cit.*, p.1598. Por su parte, DE JUAN CASADEVALL al valorar el cambio de concepción producido a partir de la reforma de 1985 concluye que: “*La ley del péndulo supuso que la reforma de 1985 desterrara la vieja prejudicialidad administrativa y entregara la facultad liquidatoria al órgano jurisdiccional.*” DE JUAN CASADEVALL, J., “*La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario*”, en AAVV, <<Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana>>, IEF, Madrid, 2008, p.1463.

¹⁴¹ En este sentido pueden verse entre otras la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ4º) y la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ4º).

¹⁴² Así lo contempla, por primera vez, el artículo 5.1 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre.

En la actualidad, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32.3 RST, la competencia para denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública depende de la adscripción funcional del órgano en el que se pone de manifiesto la *notitia criminis* de la defraudación tributaria con trascendencia penal.

Por consiguiente, cuando los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública son descubiertos en el ámbito de competencia de los órganos territoriales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la decisión acerca de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial corresponde al Delegado Especial¹⁴³. Por el contrario, cuando los indicios de la comisión de una defraudación tributaria presuntamente delictiva los aprecie un órgano adscrito a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, la denuncia administrativa deberá ser cursada por el Delegado Central¹⁴⁴. Finalmente, en los casos en los que haya intervenido la Oficina Nacional de Investigación del Fraude¹⁴⁵ la competencia para denunciar recae en el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

No obstante lo anterior, si examinamos detenidamente las normas reguladoras del trámite de denuncia, advertiremos que, a diferencia de la común, la denuncia administrativa de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública no es una decisión unilateral o individual sino que es el resultado de una apreciación colectiva en la que participan diferentes órganos de la Administración tributaria, de modo que la intervención final de Delegado o del Director el Departamento, si bien tiene un carácter decisorio, de ello no se sigue que necesariamente exprese la apreciación de los hechos que pueda realizar el funcionario que en cada momento ocupa dicho cargo, pues su función institucional, más que valorar la trascendencia penal del comportamiento de un determinado contribuyente, es velar por que se hayan observado todas las garantías y formalidades establecidas en la normativa que, en cada momento resulte de aplicación,

¹⁴³ La determinación del ámbito territorial de competencias de las Delegaciones especiales de la AEAT viene desarrollado en la Resolución de 21 de septiembre de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece la estructura y organización territorial de la AEAT.

¹⁴⁴ Así se establece en el punto 2, letra l) del apartado quinto de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

¹⁴⁵ Así se desprende de lo dispuesto en el apartado Dos de la Resolución de 24 de marzo de 1992 sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos, en la redacción dada por la Resolución de 26 de noviembre de 2008.

CAPITULO PRIMERO

para poner en conocimiento de la jurisdicción penal los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento administrativo de comprobación¹⁴⁶.

A tal efecto, la norma reglamentaria indica que, con carácter previo a dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, deberá recabarse el informe del órgano con funciones de asesoramiento que en cada caso corresponda. Es decir, por el Abogado del Estado adscrito al servicio jurídico¹⁴⁷ de la Delegación Especial o Central (o del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria) deberá evacuarse un informe en el que, entre otros aspectos, habrá de pronunciarse sobre el contenido del informe elevado al Delegado por el órgano competente para proponer el inicio del trámite de denuncia.

Si la apreciación del órgano consultivo y del órgano de la Inspección de los tributos que ha promovido la iniciación del trámite coincide, difícilmente el Delegado se opondrá a cursar la denuncia pues, como veremos a continuación, aunque la apreciación personal o técnica del funcionario que ejerce dicha responsabilidad fuera otra, el artículo 262 LECr exige que los indicios de la comisión de un delito sean inmediatamente comunicados al Ministerio Fiscal. Por el contrario, si el Abogado del Estado se muestra contrario a la trascendencia penal de los hechos sobre los que debe fundamentarse la eventual denuncia, la decisión de denunciar recaerá exclusivamente en el Delegado pues, habida cuenta que dicho informe no tiene el carácter vinculante, si comparte la apreciación de su servicio jurídico devolverá el expediente a la Inspección para que continúen las actuaciones en vía administrativa, pero si no la comparte puede remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial.

¹⁴⁶En este sentido ALONSO GONZÁLEZ, al referirse al acuerdo del delegado de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal, advierte que: *"Este acuerdo es un acto administrativo formal que viene exigido expresamente por el RGST en el art.32.4 y que no puede ser sustituido por la interposición de denuncia o querrela, por el Ministerio Fiscal a instancias de la Administración, pues una y otra serían la consecuencia obligada de la previa adopción de aquel acto o acuerdo todavía en sede administrativa."* ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *"La supresión..."*, cit., p. 19.

¹⁴⁷Según lo indicado en el punto 6 del apartado Tercero de la Resolución de 21 de septiembre de 2004, en el ámbito de cada Delegación Especial de la AEAT se constituirá un Servicio Jurídico Regional que prestará asistencia jurídica a los distintos órganos integrados en dicha Delegación y particularmente al Delegado Especial. Así lo establece también respecto al ámbito de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el punto 3 del apartado cuarto de la Resolución de 26 de diciembre de 2005.

6.1.- La propuesta del Jefe de la Dependencia Regional de Inspección

Según se establece en el último párrafo *in fine* del artículo 32.2 RST, cuando los hechos presuntamente delictivos se pongan de manifiesto en un procedimiento inspector, la competencia para elevar al Delegado el informe mediante el que se propone dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial corresponde al Inspector Jefe de la Dependencia Regional de Inspección en la que se encuentre adscrito el órgano responsable de la instrucción del procedimiento de comprobación e investigación en el que se descubre una defraudación tributaria que presenta indicios de delito contra la Hacienda Pública¹⁴⁸. Cuando, el órgano competente para presentar la denuncia sea el Delegado Central, dicha función de propuesta corresponde al Inspector Jefe de la Dependencia de Control Tributario o Aduanero¹⁴⁹, mientras que si recae en el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el informe lo habrá evacuado el Inspector Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude¹⁵⁰.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32.3 RST, el Inspector Jefe, antes de decidir acerca de la iniciación del trámite de denuncia podrá ordenar que se completen actuaciones. Sin embargo, tal como se ha expuesto en los apartados anteriores, dicha posibilidad únicamente resultará viable: a) Cuando el procedimiento inspector todavía se encuentra en fase de instrucción; b) Cuando la instrucción haya concluido mediante acta de conformidad y todavía no hubiere transcurrido el plazo establecido en el artículo 156.3 LGT; c) Y cuando la instrucción haya concluido mediante acta de disconformidad y no se hubiere dictado la liquidación (artículo 157.4 LGT). Asimismo, y exclusivamente en relación a los aspectos relacionados con la calificación de la conducta del obligado tributario, podría decretarse que se completen actuaciones en la fase de instrucción del procedimiento sancionador siempre que se tramite separadamente respecto al de comprobación y que no se hubiere seguido el procedimiento abreviado (art.210.1 LGT).

¹⁴⁸ Cuando los hechos se pongan de manifiesto en un procedimiento de gestión tributaria, la competencia recae en el Jefe de la Dependencia Regional de Gestión. Por el contrario, cuando se trate de una defraudación descubierta por los órganos integrados en el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, el informe deberá evacuarlo el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales.

¹⁴⁹ Así se establece en el apartado 6, punto 2 de la Resolución de 26 de diciembre de 2005.

¹⁵⁰ Así se desprende de lo establecido en el apartado Dos de la Resolución de 24 de marzo de 1992.

CAPITULO PRIMERO

Por otra parte, en el artículo 32.3 RST se establece que en aquellos casos en los que el Inspector Jefe no aprecie la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública devolverá el expediente al Equipo o Unidad que se lo hubiere remitido (o a otro distinto) para que se ultime en la vía administrativa. Naturalmente, dicha devolución únicamente procederá cuando, en el momento de elevar el informe, no se hubiere formalizado el acta mediante la que concluye la fase de instrucción del procedimiento inspector, o en su caso, estuviera pendiente de adoptar la propuesta de sanción tributaria. En los demás supuestos será el propio Inspector Jefe quien, descartada la posibilidad de iniciar el trámite de denuncia, procederá a dictar los actos resolutorios que correspondan.

Para tomar la decisión de iniciar el trámite de denuncia, el Inspector Jefe podrá recabar un informe del Equipo de delito contra la Hacienda Pública de la propia Dependencia Regional de Inspección¹⁵¹ o, en su caso, de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública¹⁵². Sin embargo, habida cuenta de que dicho informe ni es preceptivo ni es vinculante, la decisión de apreciar o no la concurrencia de indicios de actuación delictiva queda bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que, en cada momento, ejerza la jefatura del órgano competente para resolver el procedimiento inspector y, en su caso, el procedimiento sancionador tributario¹⁵³.

¹⁵¹ Según se establece en el apartado cuatro, epígrafe 4.3.1 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos, en la redacción dada por la Resolución de 20 de marzo de 2003, las Unidades Regionales especializadas en los expedientes de delito contra la Hacienda Pública tienen por función: “[...] *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 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.*”

¹⁵² Según se establece en el apartado Tres, letra c) de la Resolución de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos, en la redacción dada por la Resolución de 17 de febrero de 1998, entre las funciones de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude se encuentra: “El asesoramiento a los servicios de inspección [...] *en relación con los expedientes que éstos tramiten, cuando en los mismos pudieran apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública.*”

¹⁵³ ALONSO GONZÁLEZ advierte que: “[...] *pese a que en su actuación el jefe del órgano administrativo no deja de completar la instrucción del expediente dispone, sin embargo, de un amplio poder de decisión puesto que a él compete hacer la segunda evaluación acerca de la existencia o no de delito después de la que han efectuado sus subordinados y que es la que pone en marcha todo el procedimiento de tránsito de la esfera administrativa a la jurisdiccional. Es él también quien está facultado para completar la documentación agregando nuevos informes.*” ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “La supresión...”, cit., p. 5.

Si esto es así, cuando el órgano instructor y el órgano competente para dictar la liquidación compartan la apreciación de que la defraudación tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, el Inspector jefe elevará su informe proponiendo el traslado del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial. Por el contrario, cuando la apreciación del Inspector Jefe difiera de la del órgano instructor, pese a lo indicado en la norma reglamentaria que permite la devolución sin proponer la denuncia del delito contra la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, difícilmente el Inspector Jefe puede oponerse a elevar el expediente al Delegado pues, incluso motivando adecuadamente su posición contraria a la denuncia, debe dejar que continúe la tramitación para que, a la vista del informe preceptivo del Abogado del Estado, sea el Delegado quien tome la correspondiente decisión. En caso contrario, se expone a que se le impute la inobservancia de lo dispuesto en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

6.2.- La propuesta del Jefe de la unidad o equipo de Inspección

La propuesta del Jefe de la Unidad o del Equipo de Inspección responsable de la instrucción de un procedimiento inspector en el que se han puesto de manifiesto hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública, es el acto principal de todo el procedimiento que debe seguirse para que por la Administración Tributaria se denuncie la trascendencia penal de una defraudación tributaria¹⁵⁴.

Tal como hemos expuesto en apartados anteriores, si bien no existe un criterio uniforme para determinar el momento en el que por el funcionario responsable de las actuaciones inspectoras, y ante la sospecha de que los hechos descubiertos durante la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente podrían revelar la comisión de un delito, debe elevarse el expediente al Inspector Jefe, es indiscutible que, a partir del momento en que, en lugar de efectuar la propuesta de regularización, lo que hace el órgano instructor es elevar un informe a su superior jerárquico advirtiendo de la posible trascendencia penal de los hechos descubiertos, en ese preciso instante surge la *notitia*

¹⁵⁴ Con arreglo a lo dispuesto en punto 4 del apartado ocho de la Resolución de 24 de marzo de 1992, en la redacción dada por la Resolución de 12 de diciembre de 2007: "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."

criminis de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Si, por el contrario, las actuaciones inspectoras concluyen mediante la formalización de un acta de conformidad o de disconformidad, cabe concluir que, a juicio del órgano instructor, los hechos puestos de manifiesto no revisten relevancia penal¹⁵⁵.

Luego, en todos aquellos casos en los que el trámite de denuncia se inicie mediante informe motivado del Jefe de la Unidad o Equipo de Inspección, evacuado antes de realizar la correspondiente propuesta de liquidación, existirá un pronunciamiento administrativo favorable a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal realizado por el órgano que ha participado directamente en la obtención de los elementos probatorios de la cuota tributaria defraudada y de las circunstancias en las que se produjo la defraudación. Dicho pronunciamiento, aunque será objeto de estudio por parte de otras unidades de la propia Dependencia Regional de Inspección e incluso por parte del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, constituye la referencia principal para examinar el proceso de formación de la voluntad administrativa de promover el ejercicio de la acción penal respecto al contribuyente objeto de un procedimiento tributario de comprobación o de investigación.

6.3.- Consecuencias de la devolución del expediente a la unidad o equipo que informó de la posible existencia de una defraudación tributaria delictiva

Para concluir el análisis de la normativa reguladora de competencia para presentar la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública, es preciso examinar las consecuencias que, desde la perspectiva de lo dispuesto en el artículo 262 LECr, pueden derivarse de la decisión de no dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o de no pasar el tanto del culpa a la autoridad judicial.

Según lo dispuesto en el artículo 32.3 RST, recibido el informe del órgano instructor en el que se propone denunciar a un determinado contribuyente por delito contra la

¹⁵⁵ Como acertadamente advierte ALONSO GONZÁLEZ: "De la regulación vigente no se colige que tanto el jefe del órgano administrativo como el delegado especial o del director del departamento puedan hacer otra cosa que valorar, en tanto que última instancia administrativa, la validez y consistencia de los indicios de delito que señala el actuario. Nada dice el Reglamento en el sentido de que ellos puedan apreciar indicios de delito en relación a hechos que para el actuario no merecen tal consideración." ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "La supresión...", cit. p.5.

Hacienda Pública, si el Inspector Jefe no comparte dicha apreciación podrá devolver el expediente para que se continúen las actuaciones administrativas. Del mismo modo, el artículo 32.4 RST establece que el Delegado o el Director del Departamento, si no aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública, en lugar de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o al juez de lo penal, podrán devolverlo a la Dependencia Regional de Inspección o a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude que adoptarán la resolución que en cada caso proceda para finalizar los procedimientos tributarios en tramitación. Sin embargo, habida cuenta que la norma reglamentaria no indica si dicha decisión de no promover la acción penal debe de reflejada en un informe motivado, es preciso analizar caso por caso cual es la situación que se plantea cuando dos órganos de la Administración Tributaria difieren en la apreciación de la relevancia penal de los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector.

Cuando es el órgano instructor del procedimiento quien no aprecia la existencia de indicios de delito en los hechos puestos de manifiesto en el curso de la comprobación, su posición contraria a la denuncia no requiere la evacuación de un informe sobre la trascendencia penal del comportamiento del contribuyente, sino que se deriva tácitamente de la decisión de notificar al obligado tributario la propuesta de regularización mediante la que se pone fin a las actuaciones inspectoras. En este caso, salvo que concurra mala fe o se trate de una decisión deliberada para favorecer a un determinado contribuyente¹⁵⁶, el funcionario que no ha apreciado la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública no se encuentra sujeto al deber de denunciar contenido en el artículo 262 LECr.

Cuando es el Inspector Jefe quien no aprecia la existencia de indicios de la comisión de una defraudación tributaria de carácter delictivo pueden plantearse dos situaciones: a) Que dicha apreciación coincida con la del órgano instructor; b) Que dicha apreciación no coincida con la del órgano instructor.

¹⁵⁶Según lo dispuesto en el artículo 408 del Código Penal. "La autoridad o funcionario que, faltando a la obligación de su cargo, dejare intencionadamente de promover la persecución de los delitos de los que tenga noticia o de sus responsables, incurrirá en pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de seis meses a dos años."

CAPITULO PRIMERO

En el primer caso, el funcionario que ocupa el cargo de Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, de la Dependencia Central de Control Tributario o de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, se encuentra en la misma situación que el funcionario que ocupa la jefatura de la Unidad o Equipo de Inspección responsable de un determinado procedimiento inspector. Es decir, si no aprecian la existencia de indicios de la comisión de un delito no están sujetos al deber de denunciar contenido en el artículo 262 LECr. Sin embargo, en el segundo caso, la conclusión no puede ser la misma pues, como hemos visto en el apartado anterior, desde el momento en que por el órgano instructor se aprecia la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ha surgido la *notitia criminis* de una posible defraudación tributaria con trascendencia penal, en cuyo caso simultáneamente habrá nacido también el deber que afecta a todo funcionario público que tienen conocimiento de hechos presuntamente delictivos de comunicarlos al Ministerio Fiscal o al juez de lo penal.

Planteada la cuestión en estos términos, para determinar el margen de decisión del que dispone el Inspector Jefe para rechazar la propuesta de denuncia que le formula una Unidad o Equipo de inspección, es necesario establecer con claridad los parámetros de la discrepancia de criterio. Para ello, a nuestro modo de ver, cabe contemplar las siguientes posibilidades: a) Que la discrepancia se produzca respecto a los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública; b) Que la discrepancia se produzca respecto a la normativa aplicable para determinar la deuda tributaria defraudada; c) Que la discrepancia se produzca respecto a la valoración del comportamiento del obligado tributario; d) Y, finalmente, que la discrepancia se produzca respecto a la interpretación de la normativa penal.

En los dos primeros casos, considerando que el Inspector Jefe es el órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento inspector, cabe entender que su valoración de los elementos probatorios obtenidos durante la instrucción del procedimiento y de las normas aplicables para determinar la deuda tributaria debe prevalecer frente al contenido del informe evacuado por el Jefe de la Unidad o Equipo de Inspección. Por consiguiente, si la discrepancia se produce en estos términos, la apreciación del Inspector Jefe acerca de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública resultará cualitativamente superior y, en consecuencia, prevalecerá

frente al criterio del instructor, sin que a tal efecto se entienda infringido el deber de denunciar.

Sin embargo, en los dos últimos casos, habida cuenta que la interpretación de la norma penal no forma parte de las competencias propias del Inspector Jefe, la apreciación que el funcionario que ocupa dicho cargo pueda realizar acerca de la trascendencia penal de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector no reviste una especial cualidad respecto a la realizada por el funcionario encargado de la instrucción del procedimiento. Por ello, en estos casos, entendemos que lo procedente será elevar el informe al Delegado o al Director del Departamento, haciendo constar la existencia de la discrepancia (y, en su caso, desaconsejando la presentación de la denuncia) para que sea el Abogado del Estado quien se pronuncie sobre la posible responsabilidad penal del obligado tributario.

Desde el punto de vista procedimental, en aquellas Dependencias Regionales de Inspección en las que se hubiere creado una unidad o equipo específicamente dedicado al examen y valoración de los informes de delito procedentes de las Unidades o Equipos de Inspección, el informe que pueda emitir dicha unidad (o, en su caso, la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública), constituirá la motivación de la decisión del Inspector Jefe respecto a la procedencia de proponer al Delegado la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública o, por el contrario, de devolver el expediente para que se continúe la tramitación en vía administrativa. No obstante lo anterior, considerando que el informe que dichas unidades de apoyo pudieran evacuar no es vinculante, si la apreciación del Inspector Jefe fuera otra, podría decidir en sentido contrario al que se le indica siempre que lo motivara adecuadamente.

Finalmente, cuando la decisión de devolver un expediente la adopta el Delegado Especial, del Delegado Central o del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, será necesaria una motivación específica que explique las razones por las que los hechos respecto a los cuales el órgano instructor del procedimiento inspector, el Inspector Jefe (o ambos a la vez), aprecian la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública no son objeto de denuncia, y dicha

CAPITULO PRIMERO

motivación únicamente puede provenir del informe preceptivo del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

Es decir, si el Abogado del Estado coincide en la apreciación de que los hechos que figuran en los informes remitidos por los órganos de inspección pueden ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, difícilmente el Delegado podrá oponerse a remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a pasar el tanto del culpa a la autoridad judicial sin quebrantar lo dispuesto en el artículo 262 LECr, lo cual nos lleva concluir que cuando todos los informes evacuados en el trámite de denuncia coinciden en la apreciación de que la defraudación tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, se produce un cierto efecto vinculante sobre la decisión del órgano competente para trasladar a la jurisdicción penal el conocimiento de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector.

Por el contrario, cuando a juicio del Abogado del Estado no se adviertan indicios de delito, el Delegado dispone de la motivación necesaria para justificar su decisión de devolver el expediente a la Dependencia Regional de Inspección. No obstante, habida cuenta de que el informe jurídico no es vinculante, si comparte la apreciación de la Inspección, debe promover el ejercicio de la acción penal pues, desde la perspectiva del artículo 262 LECr, el deber de denunciar un delito contra la Hacienda Pública recae principalmente en el funcionario que, por ministerio de la ley, dispone de la competencia para ordenar la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o, en su caso, de pasar el tanto de culpa al juez de lo penal.

En otras palabras, el funcionario responsable de la instrucción del procedimiento inspector y el Inspector Jefe cumplen con su deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública mediante la remisión a su superior jerárquico de los hechos de los que tienen conocimiento como consecuencia del ejercicio de sus funciones. Por el contrario, el Delegado Especial, el Delegado Central y el Director del Departamento, solo cumplen con lo dispuesto en el artículo 262 LECr si deciden presentar la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública. Cuando, advertidos de la posible existencia de indicios de una defraudación tributaria presuntamente delictiva, no dan traslado del expediente al Ministerio Fiscal o a la

autoridad judicial, se exponen a que su apreciación discrepante respecto a la propuesta de la Inspección se considere como un incumplimiento del deber legal de denunciar.

Si esto es así, en aquellos casos en los que el funcionario que descubre unos hechos que considera constitutivos de delito contra la Hacienda Pública vea rechazada su propuesta de denuncia (ya sea por el Inspector Jefe, ya sea por el Delegado o por el Director del Departamento de Inspección) puede, si lo considera oportuno, poner dicha circunstancia en conocimiento del Ministerio Fiscal¹⁵⁷ o, si lo prefiere, ejercer la acción popular¹⁵⁸, pero dicha iniciativa, que puede adoptar a título particular como cualquier otro ciudadano, no viene exigida por el deber de denunciar establecido en el artículo 262 LECr.

7.- La audiencia al interesado previa a la presentación de la denuncia

Al analizar el procedimiento que se sigue desde el momento en que surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública hasta el momento en que se da traslado de ella a la jurisdicción penal, es frecuente interrogarse acerca de si la Administración tributaria viene obligada a poner dicha circunstancia en conocimiento del contribuyente o, lo que es lo mismo, si antes de decidir la presentación de la denuncia debe abrirse un trámite de audiencia.

Ni en el derogado artículo 79.6 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio), ni en el también derogado artículo 66 del RD 939/1986, de 25 de abril (RGIT) no se contemplaba la posibilidad de que el obligado tributario debiera tener conocimiento formal de que, por parte de la Administración, se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector¹⁵⁹.

¹⁵⁷ En este caso, se tratará de la denuncia prevista en el artículo 259 LECr.

¹⁵⁸ Así se establece en los artículos 101 y 270 LECr, desarrollando lo dispuesto en el artículo 125 de la Constitución y en el artículo 19.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

¹⁵⁹ No obstante, en el artículo 66.2 RGIT se establecía el deber del actuante de dejar constancia en una diligencia de los hechos o circunstancias que a, su juicio, determinaban la posible existencia de responsabilidad penal. Luego, como advierte RIBES RIBES: "[...] *el cumplimiento del mandato reglamentario venía a suponer que el sujeto inspeccionado, o su representante, conociera en el momento de firmar la diligencia y retirar una copia de la misma, el status quo en el que se hallaba el procedimiento administrativo en cuestión.*" RIBES RIBES, A., "La supresión del trámite de audiencia previo a la remisión del expediente administrativo al orden penal en los delitos contra la Hacienda

CAPITULO PRIMERO

Con la aprobación del RD 1930/1998, de 11 de septiembre (RST), dicha situación experimenta una significativa evolución, pues en su artículo 5.1 se establece que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial se realizará previa *notificación* al interesado. Por consiguiente, aunque no se trate propiamente de un trámite de audiencia, antes de presentar la correspondiente denuncia por delito contra la Hacienda Pública, la Administración debía notificar al obligado tributario que el procedimiento inspector (y el sancionador en su caso) quedaban en suspenso como consecuencia del traslado de las actuaciones realizadas a la jurisdicción penal¹⁶⁰.

Con la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el texto de su artículo 180.1 se introduce por primera vez la audiencia al obligado tributario como un trámite de obligada observancia antes de evacuar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública¹⁶¹.

En consecuencia, en el artículo 32.3 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, se desarrolla lo previsto en la ley indicando que: “[...] *el jefe del órgano administrativo competente, que podrá solicitar cuantos informes estime oportunos, acordará la audiencia al interesado, a quien se comunicará la puesta de manifiesto del expediente para que puede alegar cuanto considere por conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos durante un plazo de 15 días, o la devolución del expediente a quien se lo hubiera remitido para que lo ultime o complete en vía administrativa, según aprecie o no la existencia de delito*”.

Es decir, la audiencia al obligado tributario se configuraba como un trámite a realizar por el Inspector Jefe a partir del momento en que apreciase que los hechos contenidos en el informe elevado por la Unidad o Equipo de inspección responsable de la instrucción podían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, y en todo caso

Pública”, en <<Revista Española de Derecho Financiero>>, núm.143/2009, según el texto publicado en wetslaw.es BIB 2009/831, p.10.

¹⁶⁰ Así lo entendió en su día COLLADO YURRITA cuando señaló que: “*La presencia de indicios de delito fiscal y el consiguiente paso del expediente a otra Unidad, le deben ser notificados al contribuyente mediante diligencia o comunicación expresando que se han apreciado hechos con posible trascendencia penal y que se va a producir el cambio del inspector actuario.*” COLLADO YURRITA, P., “*La actuación ...*”, cit, p.72.

¹⁶¹ En la redacción que figuraba en el proyecto de ley únicamente se establecía el deber de la Administración de notificar al interesado la decisión de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente. Sin embargo, en el texto definitivo se introdujo el trámite preceptivo de audiencia a propuesta del Grupo Parlamentario Popular (enmienda 250 BOCG A- 155-7, de 16 de septiembre de 2003, p.186).

antes de elevar su propio informe al Delegado. Por consiguiente, la puesta de manifiesto del expediente tenía por finalidad principal trasladar al obligado tributario el resultado de las actuaciones inspectoras realizadas y, de este modo, facilitarle la oportunidad de pronunciarse tanto a los elementos probatorios obtenidos por la Inspección como respecto a la cuantificación de la deuda tributaria supuestamente defraudada.

Con ello se introduce un factor de contradicción en el proceso de toma de decisión acerca de la trascendencia penal de los hechos descubiertos por la Inspección en virtud del cual, si concluido el trámite de audiencia, el Inspector Jefe elevaba su informe proponiendo la presentación de la denuncia, cabía entender que consideraba que el obligado tributario no había desvirtuado la apreciación de la Unidad o Equipo inspector que descubrió los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, todo lo cual quedaba debidamente reflejado en su informe¹⁶². Por el contrario, si concluido el trámite de audiencia el Inspector Jefe devolvía el expediente a la Unidad o Equipo de origen, cabía presumir que las alegaciones del interesado habían provocado una reconsideración de la apreciación inicial de los hechos o una rectificación en la cuantificación de la deuda tributaria que determinaba la reanudación de los procedimientos administrativos.

Esta situación se vio radicalmente modificada con la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, en cuyo artículo quinto (apartado diez) se da nueva redacción al artículo 180.1 LGT y se suprime la referencia a la necesidad de realizar un trámite de audiencia previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a pasar el tanto del culpa a la jurisdicción penal¹⁶³. En consecuencia,

¹⁶² En este sentido PEREÑA PINEDO puso de manifiesto algunos de las deficiencias técnicas de las que adolecía la configuración reglamentaria del trámite de audiencia previo a la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, entre las que destaca la posición en la que quedaba el Delegado Especial que, para tomar la decisión de si debe o no remitir el expediente a la jurisdicción fiscal: "[...] *no bastará que el delegado especial valore el informe del órgano administrativo en atención a las circunstancias que hubieren dado lugar al mismo porque presumiblemente habrán sido aportados, con posterioridad al informe, con ocasión del nuevo trámite de audiencia otorgado, nuevas pruebas o elementos que deberán ser analizados con el objeto de realizar un nuevo pronunciamiento sobre la apreciación de los indicios delictivos.*", PEREÑA PINEDO, I., "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm.3/2005, p.34-35.

¹⁶³ La razón de la supresión de este trámite figura en la propia Exposición de Motivos donde se indica que: "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 a 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

CAPITULO PRIMERO

el RD 1804/2008, de 3 de noviembre, modificó los apartados 3 y 4 del Reglamento Sancionador Tributario (RST) y eliminó toda referencia a la puesta de manifiesto del expediente y a la posibilidad de presentar alegaciones antes de que, por el Inspector Jefe, se eleve el informe en el que advierte al Delegado de la existencia de indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva¹⁶⁴.

El resultado de tan categórica intervención legislativa es que la normativa actual ni siquiera contempla la *comunicación* al interesado de que se ha cursado una denuncia por delito contra la Hacienda Pública con el consiguiente efecto suspensivo sobre los procedimientos tributarios en los que figura como interesado¹⁶⁵.

Luego, en principio, cabe concluir que el trámite administrativo que se sigue, desde el momento en que por la Unidad o Equipo de inspección se aprecia la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva hasta que por el Delegado se cursa la correspondiente denuncia por delito contra la Hacienda pública, transcurre *inaudita*

eficacia de la investigación del fraude en los casos en los 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 previo a la denuncia.”

¹⁶⁴ Para ALONSO GONZÁLEZ la supresión del trámite de audiencia del artículo 180.1 LGT: “[...] implica un retroceso notable en la evolución de nuestro derecho sancionador tributario y en el respeto al derecho a la defensa. [...] Disentimos por tanto, de forma radical y absoluta de la afirmación vertida en la Exposición de Motivos de la Ley cuando dice que <<la existencia de éste trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto a 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>>. Lamentablemente, semejante aseveración revela una asunción implícita por parte del legislador de la presunción de culpabilidad para todos aquellos a quienes la Administración tributaria, en sede de inspección fiscal, pretende la imputación de delitos contra la Hacienda Pública.”, ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “La supresión...”, cit., p.24. No obstante, y aunque la mayoría de la doctrina también se mostró contraria a la decisión del legislador, cabe destacar la posición de RIBES RIBES para quien: “Consumada la supresión del trámite de audiencia previsto en el artículo 180.1. LGT, a través de la LMPFF, constatamos la innecesaridad del mismo en este ámbito, toda vez que más que valorar positivamente su desaparición, lo que estimamos es que nunca debió implantarse. [...] la citada supresión del trámite al que nos referimos en absoluto afecta al derecho a presentar alegaciones en el curso del procedimiento inspector, ni al derecho a ser notificado de los hechos que se le imputen, derechos todos ellos reconocidos al contribuyente en el artículo 208.3 LGT (redacción dada por la LMFF) y, en general, en el artículo 34 LGT. No se vulnera, en consecuencia, como ya señalábamos en líneas anteriores, ni el contenido de éste último precepto, ni lo dispuesto en el artículo 105.c) CE.”, RIBES RIBES, A., “La supresión...”, cit., p.13.

¹⁶⁵ Según ALONSO GONZÁLEZ la situación en la que se encuentra el contribuyente mientras la Administración está decidiendo si promueve o no el ejercicio de la acción penal: “[...] es equiparable a la que se produce cuando en el seno de un procedimiento sancionador no se le informa de aquello de los que se le acusa antes de dictarse resolución. Es cierto, como ya se ha reconocido, que el delegado especial no dicta una sanción pero no es menos cierto que el acuerdo que adopta tiene un alto contenido punitivo.” ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “La supresión...”, cit., p.20.

parte¹⁶⁶. Dicho de otro modo, de la lectura de las normas legales y reglamentarias que regulan el cauce a seguir cuando en el curso de un procedimiento inspector surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, podría concluirse que el presunto autor de la defraudación tributaria con trascendencia penal no tendrá conocimiento de los hechos que se le imputan hasta que, o bien sea llamado a comparecer ante el Ministerio Fiscal (art. 773.2 LECr), o bien sea llamado a declarar ante el juez de lo penal que instruya el caso (art.775 LECr)¹⁶⁷.

No obstante lo anterior, de lo expuesto en los apartados precedentes se desprende que dicha situación de desconocimiento de los hechos únicamente se produce en uno de los tres supuestos en los que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32.2 RST, el Inspector Jefe puede decidir elevar un informe al Delegado para que proceda a presentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Concretamente, en el caso de que la apreciación del carácter delictivo del comportamiento del obligado tributario se realice por el Jefe de la Unidad o Equipo de inspección antes de finalizar la instrucción del procedimiento inspector mediante la correspondiente propuesta de liquidación y, por consiguiente, antes de abrir el trámite de audiencia regulado en el artículo 183 RAT.

Asimismo, aunque se trate de situaciones no previstas en la norma reglamentaria, el contribuyente tampoco tendrá conocimiento de que se ha presentado una denuncia en la que figura como imputado, cuando la Administración Tributaria ponga en conocimiento del Ministerio Fiscal o del juez de lo penal los indicios de la una presunta defraudación tributaria delictiva descubiertos, o bien, antes de la iniciación del procedimiento inspector, o bien, una vez prescrito el derecho a practicar la correspondiente liquidación pero antes de consumarse el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública.

¹⁶⁶En este sentido compartimos la opinión de RUBIO SOLER cuando señala que:”*La situación actual, por lo tanto, y al no establecerse una notificación al interesado, tampoco resulta del todo satisfactoria: al no establecerse ese trámite de notificación obligatoria el contribuyente queda al albur de que desde la AEAT se decida en cada momento sobre la información que se le proporciona, y si a ello unimos el retraso de los órganos judiciales, pueden pasar varios meses desde que por parte del órgano inspector se acuerde la paralización del procedimiento para su envío a la jurisdicción competente, hasta que el órgano judicial comunique al interesado la incoación del proceso penal, lapso temporal en el que el interesado desconocerá la verdadera situación procedimental de su expediente.*” RUBIO SOLER, C., “*Manual de delitos contra la Hacienda Pública...*”, cit. p.265.

¹⁶⁷ En este sentido el Tribunal Constitucional separa claramente la condición de obligado tributario en un procedimiento inspector de la de imputado en un proceso penal, indicando que:”[...] *es evidente que en el seno de un proceso penal es el Juez de Instrucción y no –como parece reclamar el recurrente– los funcionarios de la Administración tributaria a quien corresponde el otorgamiento de la condición de imputado de un ciudadano desde el momento en que considere verosímil o tenga fundadas sospechas de la comisión de un ilícito penal*”.(STC 18/2005, de 1 de febrero FJ 5º).

En uno y otro caso, puesto que no se habrá iniciado propiamente un procedimiento inspector, el obligado tributario ni siquiera tendrá conocimiento de que su situación tributaria es objeto de comprobación.

En los demás supuestos, el obligado tributario no solo tendrá conocimiento de los hechos descubiertos por la Inspección como consecuencia de la puesta de manifiesto realizada en el propio procedimiento inspector sino que, además, dispondrá de la motivación fáctica y jurídica que figura en las actas de conformidad o disconformidad formalizadas, y, en algunos casos, en el propio acto resolutorio del procedimiento, siempre que el Inspector Jefe tome la decisión de proponer la presentación de la denuncia una vez iniciado el procedimiento sancionador tributario.

7.1.- Naturaleza procesal de la audiencia al posible responsable de un delito contra la Hacienda Pública

Planteada la cuestión en estos términos, lo primero que debemos señalar es que, a nuestro modo de ver, la eventual realización de un trámite de audiencia en el curso del procedimiento administrativo que se sigue para denunciar un posible delito contra la Hacienda Pública no necesariamente constituye un *privilegio* que favorece a quienes, en palabras del propio legislador, son presuntos delincuentes fiscales¹⁶⁸. Si así fuera, en los casos en los que la denuncia se presentara una vez formulada la propuesta de liquidación, se estaría favoreciendo a unos contribuyentes en defecto de otros. Además, por la propia configuración del delito contra la Hacienda Pública, en la que la relevancia penal de un determinado comportamiento depende del importe al que ascienda la cuota defraudada, resulta muy arriesgado calificar como *delincuente* a todo obligado tributario respecto al cual existan sospechas de que ha dejado de ingresar una cuota tributaria superior a 120.000 euros.

¹⁶⁸ Por ello compartimos plenamente la reflexión de RIBES RIBES cuando señala que: “*No consideramos tan acertada, sin embargo, la fundamentación que la LMPFF efectúa, con vistas a acometer la citada supresión, aludiendo al privilegio que para la delincuencia fiscal suponía este trámite en comparación con otros delitos públicos, bien entendido que en ninguno de ellos se condiciona se condiciona la denuncia o querrela a una audiencia previa al interesado. Si bien no cabe negar este último dado, no es menos cierto que aquel trámite se insertaba en un procedimiento administrativo previo al proceso penal por la propia naturaleza del delito y no, desde nuestro punto de vista, con el objetivo de favorecer en particular a los infractores tributarios.*” RIBES RIBES, A., “*La supresión...*”, cit., p.18.

Desde una perspectiva estrictamente procesal, de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT en su redacción inicial, se desprende que el trámite de audiencia al interesado operaba como una *condición de perseguibilidad* aplicable en todo caso y circunstancia, de modo que podía llegar a constituir un requisito formal de admisión de la querrela. Luego, si adoptamos este punto de vista, concluiremos que la decisión de suprimirlo obedece al propósito de evitar que la rigidez procedimental constituya un obstáculo para la lucha contra determinadas modalidades de fraude para cuyo descubrimiento (y, en su caso, detención preventiva de los posibles responsables) resulta fundamental la celeridad en la actuación de los Poderes Públicos.

Si esto es así, una cosa es suprimir la configuración del trámite de audiencia tal como se reguló inicialmente, y otra muy distinta es bloquear toda posibilidad de que, en determinadas circunstancias, y siempre que con ello no se perjudique la eficacia de la acción penal que pudiera ejercerse contra el presunto autor de una defraudación tributaria delictiva, se respeten las garantías de los ciudadanos ante el ejercicio del *ius puniendi* del Estado.

Dicho de otro modo, cuando la *notitia criminis* del posible delito contra la Hacienda Pública surja una vez iniciado el procedimiento de comprobación o investigación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, el conocimiento de los hechos en los que puede fundamentarse una posible denuncia por delito contra la Hacienda Pública en nada perjudica la eficacia de la posible acusación que contra su presunto autor pudiera dirigirse. Por ello, entre una y otra alternativa, a nuestro modo de ver, cabe una posición intermedia en la que la audiencia al interesado, además de responder al principio constitucional de defensa, puede resultar particularmente útil para evitar denuncias carentes de la suficiente base probatoria¹⁶⁹.

En este sentido, puesto que la Ley que suprimió el trámite de audiencia como requisito procesal de la denuncia, no prohibió su realización en un contexto distinto al previsto en

¹⁶⁹ Como dice ALONSO GONZÁLEZ: “[...] el trámite de audiencia consiste en el deber de la Administración de oír al interesado antes de adoptar una determinada decisión que acostumbra a ser la propuesta de resolución, en virtud de la trascendencia que pueda tener para aquél. Su razón de ser estriba en el principio <<audi alteram partem>> en la medida en que tiene lugar en el ámbito de un procedimiento contradictorio en el que la más elemental idea de justicia exige que sea tenido en consideración lo que la persona afectada por la decisión administrativa estime pertinente manifestar. “ , ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *op. cit.* p.10.

CAPITULO PRIMERO

el artículo 180.1 LGT, a nuestro modo de ver no existe inconveniente en que, en aquellos casos en los que, a juicio de la Unidad o Equipo de inspección que esté desarrollando las actuaciones inspectoras los hechos descubiertos pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, antes de elevar su informe al Inspector Jefe, ponga de manifiesto el expediente y conceda al obligado tributario la posibilidad de conocer los elementos probatorios obtenidos durante la instrucción del procedimiento inspector. Para ello sería suficiente que la norma reglamentaria contemplara dicha posibilidad, aunque tampoco cabe descartar la aplicación supletoria de lo dispuesto en el artículo 96 RAT.

En definitiva, la audiencia al obligado tributario respecto al cual puede dirigirse una acción penal por delito contra la Hacienda Pública debería realizarse por el órgano instructor antes de elevar el informe al Inspector Jefe, y constreñirse a la puesta de manifiesto del contenido expediente y, en su caso, a la recepción de alegaciones referidas exclusivamente a la certeza de los elementos probatorios obtenidos a lo largo de la comprobación. De este modo, la apreciación de los posibles indicios de delito se realizaría después de valorar las pruebas que el contribuyente pudiera aportar en su descargo, dejando constancia de ello en el correspondiente informe.

Por otra parte, en aquellos casos en los que la decisión de proponer la denuncia se adopte una vez realizado el trámite de audiencia propio del procedimiento inspector y, sobre todo, cuando la apreciación de la existencia de indicios de delito se realice una vez notificadas las actas por las que se pone fin a la fase de instrucción del procedimiento, la Administración debe comunicar al interesado que la tramitación de los procedimientos administrativos queda suspendida como consecuencia de su decisión de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial.

Esta notificación que venía expresamente contemplada en el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, no solo no está prohibida por la norma, sino que constituye el presupuesto necesario para establecer el *dies a quo* para el cómputo del periodo de suspensión que, por ministerio de la ley, afecta al procedimiento de liquidación, al procedimiento

sancionador tributario y, en su caso, a los procedimientos de recaudación y de revisión de actos en vía administrativa¹⁷⁰.

7.2.- Características de la audiencia previa a la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública

Otro de los aspectos a considerar cuando se examina la posibilidad de abrir un trámite de audiencia antes de que por la Administración tributaria se adopte la decisión de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es determinar cuál debe ser el contenido y el alcance de la intervención del obligado tributario en el procedimiento que se sigue para apreciar si los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector resultan subsumibles en alguna de las conductas incluidas en el artículo 305.1 del Código Penal.

Para ello, resulta fundamental atender al origen de los elementos probatorios en los que se fundamenta la valoración del comportamiento del contribuyente. Cuando, las pruebas del incumplimiento tributario del que nace la imputación de un posible delito contra la Hacienda Pública hayan sido íntegramente aportadas por el propio obligado tributario, y sin perjuicio de cual pudiera ser su valor probatorio en el proceso penal que pudiera iniciarse, la puesta de manifiesto del expediente únicamente tendrá por finalidad delimitar los hechos que constituyen el presupuesto fáctico de la denuncia. Sin embargo, cuando la totalidad o parte de los elementos probatorios de la posible defraudación provengan de terceros, la audiencia al interesado es el único trámite que permite contrastar la veracidad de dichos datos y, de este modo, evitar la imputación de un delito contra la Hacienda Pública fundamentado en pruebas falsas o carentes del valor probatorio necesario para sustentar una resolución judicial de condena¹⁷¹.

¹⁷⁰ Respecto esta cuestión hacemos nuestra la posición adoptada por MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ cuando indican que: "[...] si no se comunica al contribuyente que la suspensión de la actividad inspectora obedece a la remisión de las 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 sin dar traslado de ello al contribuyente, éste podrá, transcurridos seis meses desde que se ha producido la suspensión, actuar como si se encontrara ante una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras [...]", MARTIN QUERAL, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LOPEZ, J.M., "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Madrid, 2006, p.405.

¹⁷¹ En este sentido CAYÓN GALIARDO examina la regla contenida en el artículo 108.4 LGT y concluye que: "[...] hemos confundido la presunción de legalidad con la de veracidad, pasando del mundo del derecho al de los hechos, y hemos desplazado sobre el contribuyente la prueba en contrario de cualquier

CAPITULO PRIMERO

Por consiguiente, en aquellos casos en los que la posible *notitia criminis* de una defraudación tributaria cuya cuantía previsible exceda de 120.000 euros se manifieste antes de que concluya la instrucción de un procedimiento inspector, la apertura de un trámite de audiencia previo a la emisión del informe en el que se advierten los posibles indicios de delito contra la Hacienda Pública, contribuirá a reforzar la apreciación acerca del carácter delictivo del comportamiento del contribuyente cuando, habiendo tenido ocasión para ello, el obligado tributario no ha podido (o querido) aportar elementos probatorios de entidad suficiente como para desvirtuar la posible trascendencia penal de los hechos puestos de manifiesto por la Inspección¹⁷².

No obstante lo anterior, si la audiencia la interesado y la puesta de manifiesto del expediente no se hubieren realizado en el curso del procedimiento inspector¹⁷³, y tampoco antes de que por el Delegado se decida presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, corresponde al Ministerio Fiscal hacer efectivo el derecho constitucional del contribuyente a ser oído¹⁷⁴, de modo que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 773 LECrim, antes de interponer la querrela, debería citarlo para que compareciere y prestase la correspondiente declaración respecto

actuación administrativa en la que simplemente exista una mención a los datos que obran en su poder como si esta mención supusiese una presunción de veracidad de cualquier información por el mero hecho de que fuese conocida –y archivada– por la Administración.” CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, cit. p16.

¹⁷² Como advierte CHOCLAN MONTALVO: “[...] *la supresión de este trámite de audiencia ha favorecido también que se judicialicen con ligereza determinados expedientes que, de haberse arbitrado un trámite previo contradictorio, probablemente no hubieran llegado a la jurisdicción, con la indebida sobrecarga que ello supone. A lo cual debe añadirse la también creciente frivolidad con la que se despachan las diligencias de investigación en la Fiscalía (...) de suerte que en ocasiones, opera como pura correa de transmisión entre la Administración tributaria y el juzgado, sin posibilidad de filtro previo, quedando la judicialización del asunto a menudo como instrumento de presión recaudatoria, a voluntad de la Inspección de los Tributos*”, CHOCLAN MONTALVO, J.A., “La aplicación práctica ...”, cit. p. 436.

¹⁷³ La ausencia de un trámite de audiencia administrativo previo al inicio del proceso penal no lesiona las garantías procesales del contribuyente pues como indica RIBES RIBES: “*Descendiendo al plano jurisprudencial, cabe apreciar que el criterio imperante ha coincidido con el sostenido por el sector doctrinal minoritario del que formamos parte, al interpretarse que la omisión del trámite de audiencia no supone vulneración alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.2 CE) tal como normalmente alegaban los distintos recurrentes pues la remisión del procedimiento al orden penal por indicios de delito sin la previa audiencia de parte no está conectada con el derecho mencionado, quedando sobradamente cubierta tal exigencia en el proceso penal a través del sistema de filtros sucesivos que en el seno de éste se prevén*.” RIBES RIBES, A., “La supresión...”, cit., p.5.

¹⁷⁴ Según PICO JUNOY una resolución inaudita parte únicamente se justifica en caso de incomparecencia por voluntad expresa o tácita de la parte o por negligencia imputable a la misma, de modo que no se infringe el derecho de defensa cuando se ofrece a los litigantes la posibilidad real de ser oídos, con independencia de que éstos hagan uso o no de esta posibilidad. PICO JUNOY, J., “Las garantías constitucionales del proceso”, cit., p. 121.

a los hechos y cantidades resultantes de la denuncia presentada por la Administración Tributaria¹⁷⁵.

8.- El contenido del expediente que acompaña la denuncia de un delito de defraudación tributaria

De lo que llevamos expuesto hasta ahora, se pone de manifiesto que la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública no es una denuncia común, sino que tiene un contenido predeterminado por la normativa reguladora del procedimiento sancionador tributario.

Dicho de otro modo, <<remitir el expediente>> al Ministerio Fiscal o <<pasar el tanto de culpa>> a la autoridad judicial constituye una actividad administrativa reglada en la que intervienen diversos órganos de la Administración tributaria¹⁷⁶, cuya apreciación de la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública forma parte de la documentación que debe acompañar a la denuncia propiamente dicha, que formalmente adopta la forma de oficio que suscribe el Delegado especial, el Delegado Central, o el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, según proceda¹⁷⁷.

¹⁷⁵En este sentido resulta ilustrativo el razonamiento contenido en el Auto 21/2006, de 19 de enero, de la Audiencia Provincial de Valencia cuando al valorar la trascendencia del trámite de audiencia en un supuesto anterior a la derogación efectuada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, indica que: "[...] Entendemos que no se trata de una norma de puro trámite y cuya trascendencia se agota en la vía administrativa, sino que con la audiencia al interesado se pueden aportar al expediente pruebas que puedan esclarecer la investigación, o que puedan suponer la eliminación o reducción de la supuesta cuota defraudada, lo que podría hacer innecesaria la investigación penal. En todo caso, la omisión de dicho trámite supone también que el Ministerio Fiscal ha valorado la posible existencia de delito, sin haber oído a la parte interesada ni examinar las posibles pruebas que pudiera aportar, por lo que se le ha causado verdadera indefensión."

¹⁷⁶ Como indica ALONSO GONZÁLEZ: "[...] nos encontramos con que el eslabón que, todavía en vía administrativa, enlaza el procedimiento administrativo tributario de origen (liquidador, sancionador) con el proceso penal puede adquirir notable complejidad dada la variedad de órganos que intervienen (por ejemplo: inspector-actuuario, inspector-jefe, delegado especial), la confección progresiva del expediente (por ejemplo: expediente inspector, informe específico del actuuario, otros informes solicitados por su superior, alegaciones presentadas por el interesado), el triple filtro por el que atraviesan los indicios de delito en el curso del mismo (por ejemplo: descubrimiento de los mismos por el inspector actuuario, confirmación de los indicios por el inspector jefe, y acuerdo del delegado especial de remitir el expediente a la jurisdicción penal) y, por qué no, su indeterminada duración." ALONSO GONZÁLEZ, J.M., "La supresión...", cit., p.17.

¹⁷⁷ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 55.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LPAC): "Los actos administrativos se producirán por escrito a menos que su naturaleza exija o permita otra forma más adecuada de expresión y constancia." Por su parte, el artículo 266 LECr. establece que: "La denuncia que se hiciere por escrito deberá estar firmada por el denunciador; y si no pudiese hacerlo, por otra persona a su ruego."

8.1.- El informe de la Unidad o Equipo responsable de la comprobación

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32.2 RST, cuando en el curso de una comprobación inspectora la Unidad o Equipo que instruya el procedimiento aprecie que la conducta del obligado tributario puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe reflejar dicha apreciación en un informe en el que se pronunciará acerca de: "[...] *la posible concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito* [...]". Dicho informe deberá acompañarse de la documentación obtenida en el curso de las actuaciones junto con las: "[...] *diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal* [...]" del contribuyente objeto de comprobación.

Por consiguiente, el expediente de denuncia lo formarán: a) De una parte, los elementos probatorios obtenidos por la Inspección en el curso de la instrucción del procedimiento inspector; b) Las diligencias en las que conste el resultado de las actuaciones realizadas con el propio obligado tributario o con terceros; c) Y el informe del Jefe de la Unidad o Equipo de Inspección en el que se desarrollaran los fundamentos jurídicos (tributarios y penales) en virtud de los cuales se considera que los hechos puestos de manifiesto pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública. Por consiguiente, podemos diferenciar claramente un contenido <<fáctico>> o documental, que tiene por finalidad principal acreditar el descubrimiento de un hecho imponible no declarado o declarado de forma incompleta o inexacta, y un contenido <<jurídico>> o valorativo, que se corresponde con la *apreciación* de la trascendencia penal conducta del obligado tributario.

Respecto al contenido fáctico del expediente de denuncia, considerando que se trata de la relación de pruebas en las que se fundamenta la regularización de la situación tributaria del contribuyente objeto del procedimiento de comprobación, constituye también la base probatoria del elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública¹⁷⁸. Es decir, habida cuenta que con arreglo a la descripción contenida en el

¹⁷⁸ En este sentido, en la STS 2069/2002, de 12 de diciembre (FJ 1º), el Tribunal Supremo entiende que: "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

artículo 305.1 del Código Penal, el comportamiento típico de la defraudación tributaria consiste en eludir el pago de tributos, corresponde a la acusación acreditar la existencia de un hecho imponible que, habiendo sido realizado por el contribuyente que figura como imputado en la denuncia, no fue declarado dentro del plazo legalmente establecido para ello. Luego, sin perjuicio del resultado de las diligencias que puedan practicarse ante la jurisdicción penal, la prueba de los hechos y circunstancias determinantes del deber jurídico de contribuir exigible al obligado tributario coincidirá total o parcialmente con la documentación que consta en el expediente administrativo mediante el que se recoge el resultado de la comprobación realizada por la Inspección.

Por lo que se refiere al contenido jurídico del informe mediante el que se inicia el trámite de denuncia, los aspectos sobre los que necesariamente deberá pronunciarse el órgano instructor son: a) De una parte, acerca del importe al que asciende la cuota tributaria dejada de ingresar o la devolución indebidamente obtenida; b) Y, de otra, acerca de los hechos o indicios de los que se desprende que la actuación del obligado tributario ha sido realizada con el propósito de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Respecto a la primera cuestión, el Jefe del Equipo o Unidad de inspección deberá cuantificar la base imponible y la cuota tributaria resultante de los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso de la instrucción del procedimiento inspector. Para ello, necesariamente deberá aplicar la normativa correspondiente al impuesto y periodo objeto de comprobación, y motivar adecuadamente los criterios interpretativos seguidos para determinar el importe de la cantidad que se considera defraudada.

Por consiguiente, se trata de una auténtica *liquidación* de la deuda tributaria exigible al contribuyente que rectifica, subsana o corrige la presentada (u omitida) dentro del plazo legalmente establecido para ello. Sin embargo, considerando que dicha liquidación se realiza a los efectos de fundamentar una posible acción penal, únicamente se incluirán en el informe aquellas cantidades dejadas de ingresar o indebidamente obtenidas en 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, los datos que consten en el expediente”

que concurra el elemento subjetivo del delito contra la Hacienda Pública (lo que se conoce como *cuota dolosa*), excluyendo cualquier referencia a la posible liquidación administrativa que pueda dictarse para regularizar otro tipo de irregularidades.

Respecto a la segunda cuestión, la configuración del delito contra la Hacienda como un delito de comisión dolosa¹⁷⁹, requiere realizar un juicio de valor acerca de las circunstancias en las que se produjo la acción u omisión del contribuyente. En este caso, desde la perspectiva del órgano instructor, para apreciar la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva, no se trataría tanto de afirmar categóricamente el carácter intencionado del comportamiento del obligado tributario, como de excluir que su actuación venga justificada en alguna de las causas de exención establecidas en el artículo 179.2 LGT o de concluir que no es el resultado de un descuido o negligencia en el cumplimiento de sus deberes tributarios. Precisamente, este componente valorativo del informe evacuado por el órgano instructor constituirá el objeto del pronunciamiento de los informes que posteriormente evacuarán los demás órganos que intervienen en el procedimiento de denuncia.

8.2.- El informe de la unidad de delito fiscal

El informe de la Unidad o Equipo especializado en los expedientes de delito contra la Hacienda Pública (o en su caso de la Unidad Central de Coordinación) tiene por destinatario al Inspector Jefe de la Dependencia Regional, de la Dependencia Central de Control Tributario o de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, a los efectos de fundamentar su decisión de elevar al Delegado o al Director la propuesta de denuncia, o de devolver el expediente a la Unidad o Equipo de inspección.

¹⁷⁹ En este sentido conviene tener en cuenta, con BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO que: "El delito fiscal no plantea ningún problema específico en lo relativo a la concurrencia de error invencible de tipo o de prohibición que excluye la responsabilidad penal. Más ardua es la cuestión del error vencible, cuya naturaleza de error de tipo o de error de prohibición es sumamente discutible en algunos casos.[...] Hay que tener en cuenta que está muy extendida la opinión de que en las leyes penales en blanco, como el delito fiscal, la normativa que complementa el comportamiento punible pertenece al tipo del injusto, por lo que un error sobre el contenido de dicha normativa habrá de interpretarse en el sentido de error de tipo, con la consecuencia en el delito fiscal de que si ese error es vencible, dará lugar a la impunidad. [...] Esta interpretación no elimina la posibilidad de la producción de errores sobre la prohibición, porque éstos se producen cuando el sujeto conocedor de la normativa reguladora del deber de contribución al sostenimiento del gasto público, desconoce que el incumplimiento de la misma está sancionado penalmente." BAJO FERNANDEZ M., y BACIGALUPO, S., "Derecho Penal Económico", cit. p.246-247.

Puesto que los funcionarios lo emiten no han tenido un conocimiento directo de los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones de comprobación, su contenido será eminentemente jurídico y tendrá un cierto carácter revisor. Es decir, considerando que dichas unidades intervienen por expresa decisión del Inspector Jefe, están investidas de la facultad de valorar los hechos puestos de manifiesto por el órgano instructor desde la perspectiva del órgano competente para dictar la liquidación. Por ello, a la vista de los elementos probatorios que figuran en el expediente deberán pronunciarse acerca de la adecuación a derecho de la propuesta de cuantificación de la cuota defraudada que realiza el Jefe del Equipo o Unidad de inspección y, sobre todo, acerca de la valoración del comportamiento del obligado tributario.

Si la conclusión a la que llegan coincide con la del órgano instructor, propondrán que se eleve el expediente al Delegado, en cuyo caso el informe que emiten se entiende que cumple con lo dispuesto en el artículo 32.3 RST, sin necesidad de que por el Inspector Jefe deba emitirse uno distinto. Por el contrario, si no comparten la apreciación acerca de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, deberán pronunciarse acerca de las razones de su discrepancia y, en su caso, acerca de la procedencia de realizar actuaciones complementarias para reforzar los elementos probatorios de la propuesta de denuncia. En este caso, será el Inspector Jefe quien decidirá en uno u otro sentido.

8.3.- El informe de los órganos consultivos

El informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico al Delegado especial, al Delegado Central o al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria constituye un trámite preceptivo introducido por el RD 1804/2008, de 3 de noviembre. Por consiguiente, forma parte del expediente de denuncia a remitir al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial.

A diferencia de los dos anteriores, por la especial cualificación jurídica y técnica del funcionario que lo emite, el informe acerca de la procedencia de ejercer la acción penal cumple una función claramente procesal y, en todo caso, preventiva. Es decir, más allá de revisar del criterio seguido por la Inspección de los Tributos al liquidar la cuota tributaria defraudada y valorar el comportamiento del obligado tributario, el Abogado

CAPITULO PRIMERO

del Estado adscrito a la Administración tributaria examinará el caso desde una perspectiva estrictamente penal y emitirá un juicio de legalidad. Para ello, además de verificar la solvencia del elemento probatorio en el que se sustentará la posible acusación, deberá contrastar la apreciación efectuada por los órganos administrativos con los criterios que rigen el enjuiciamiento criminal, a fin de decidir si efectivamente los hechos puestos de manifiesto en el curso del procedimiento inspector revisten trascendencia penal y si concurren todos los presupuestos materiales, subjetivos y temporales para promover el inicio de un proceso por delito contra la Hacienda Pública.

Si el Abogado del Estado comparte la apreciación de la Inspección y no se opone a la presentación de la denuncia, es indiscutible que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial constituye un acto que excede de la mera comunicación de una *notitia criminis*, pues el propio contenido de su informe expresa la voluntad administrativa de que la acción penal efectivamente se dirija contra la persona o personas que figuran como posibles responsables de una defraudación tributaria de carácter delictivo.

Si, por el contrario, el Abogado del Estado, aún sin compartir el criterio sostenido por la Inspección, no se opone a la presentación de la denuncia, considerando que el informe no es vinculante, corresponde al Delegado decidir si devuelve el expediente o, pese a ello, lo remite al Ministerio Fiscal o al juez de lo penal. En este caso, la Administración tributaria adoptaría una posición procesal más cercana a quien comunica unos hechos presuntamente delictivos que a quien promueve el ejercicio de una acción penal.

Por último, si el Abogado del Estado se opone a la presentación de la denuncia por entender que los hechos no revisten trascendencia penal, cabe entender que dicha apreciación enerva del deber legal de denunciar contenido en el artículo 262 LECr, en cuyo caso el Delegado no vendría obligado a cursar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

En definitiva, la introducción por la norma reglamentaria de un informe jurídico previo a la presentación de la denuncia, refuerza el carácter de pre-querrela o de pseudo-querrela que puede atribuirse a la decisión de la Administración tributaria de poner en conocimiento de la jurisdicción penal unos hechos que, a su juicio, pueden subsumirse

en el comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código penal, recabando en consecuencia la tutela penal del crédito tributario, y solicitando el castigo de la persona o personas que han cometido un delito contra la Hacienda Pública.

9.- El descubrimiento de indicios de la comisión delitos distintos a la defraudación tributaria

En los apartados anteriores hemos analizado los trámites que debe seguir la Administración para dar traslado a la jurisdicción penal de la *noticia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, ya hemos visto como en el artículo 93.5 LGT y en el artículo 262 LECr se establece un deber especial de denunciar los indicios de delito que un funcionario o autoridad pública puedan conocer en ocasión del desarrollo de su actividad profesional. Luego, la cuestión a resolver es cómo deben actuar los órganos de la Administración tributaria cuando, en ocasión de una determinada comprobación, surja la sospecha de que el contribuyente pudiera haber cometido un delito distinto al delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, conviene examinar si existe alguna indicación legal o reglamentaria respecto al modo de proceder cuando se ponen de manifiesto indicios racionales de que por parte de una determinada persona física o jurídica podría haberse cometido un hecho delictivo y, para ello, a nuestro modo de ver, cabe distinguir si los hechos descubiertos están relacionados o vinculados a una defraudación tributaria o, por el contrario, no guardan ningún tipo de conexión con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de quien incurre en un comportamiento sancionable en vía penal.

9.1.- Hechos presuntamente constitutivos de delitos conexos a una defraudación tributaria.

Cuando los hechos presuntamente delictivos se ponen de manifiesto en el curso de un procedimiento tributario de comprobación o investigación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, la relación de conexidad que pueda establecerse respecto del eventual incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente será determinante del procedimiento que deba seguirse para poner los hechos en conocimiento de la autoridad judicial.

Cuando los hechos presuntamente delictivos sean instrumentales en relación al delito contra la Hacienda Pública¹⁸⁰ su tramitación se realizará de manera conjunta, sin perjuicio de las modulaciones que cada conducta delictiva requiere. Sin embargo, cuando de lo que se trata es de delitos concurrentes con la defraudación tributaria¹⁸¹, el contenido de la denuncia administrativa y sus efectos sobre los procedimientos tributarios será distinto y dependerá de si se denuncia o no la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

9.1.1.- Cuando la defraudación tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública

Cuando los hechos presuntamente constitutivos de delitos instrumentales o conexos con el delito contra la Hacienda Pública se pongan de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, desde la perspectiva procedimental, el régimen de actuación establecido en los artículos 180.1 LGT y 32 RST absorbe todas las cuestiones que puedan derivarse de la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos. Por consiguiente, en la relación de hechos que por la Unidad o Equipo encargado de la instrucción del procedimiento inspector debe remitir al Inspector Jefe, incluirá también aquellos que podrían ser constitutivos de delitos distintos a la defraudación tributaria. Sin embargo, una cosa es que se siga una tramitación conjunta a los efectos de dar traslado de la *noticia criminis* al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, y otra muy distinta en que la denuncia de unos y otros tenga la misma entidad y naturaleza procesal.

Según lo expuesto en los apartados anteriores, el artículo 32 RST se aplica únicamente al delito contra la Hacienda Pública. Luego, respecto a los hechos presuntamente constitutivos de otros delitos, más allá de los elementos probatorios obtenidos en el curso de la instrucción, no parece que por la Unidad o Equipo que los descubra deba emitirse un informe valorando la concurrencia del elemento subjetivo de cada posible tipo penal. Del mismo, modo tampoco parece obligada la intervención de las unidades

¹⁸⁰ Nos referimos fundamentalmente al delito contable (art.310 CP) y al delito de falsedad documental (art.392 CP).

¹⁸¹ Se trata fundamentalmente del delito de insolvencia punible (art.257 ó art.258 CP) y del delito de blanqueo de capitales (art.301 CP en la redacción dada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio)

de la Inspección especializadas en la valoración de las propuestas de denuncia procedentes de los órganos de la Inspección, ni menos aún que, al elevar el expediente al Delegado, el Inspector Jefe deba de incorporar en su informe un pronunciamiento acerca de la responsabilidad penal del obligado tributario por hechos distintos a los constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

En cuanto al informe del Abogado del Estado, respecto a los hechos que no constituyen una defraudación tributaria delictiva, si bien no es preceptivo, cabe entender que puede pronunciarse respecto a la trascendencia penal del comportamiento del obligado tributario puesto de manifiesto en el curso de la comprobación. De todos modos, independientemente de cuál sea el sentido de dicho informe, y sin perjuicio de que se decida no denunciar el delito contra la Hacienda Pública, el Delegado especial, el Delegado Central o el Director del Departamento deberán comunicar al Ministerio Fiscal los indicios de la comisión de delitos distintos al delito contra la Hacienda Pública a fin de que la calificación de su trascendencia penal se realice por el órgano competente para hacerla.

En definitiva, los órganos de la Administración tributaria no pueden dejar de denunciar unos hechos que puedan ser constitutivos de delito. Si lo hacen conjuntamente con un delito contra la Hacienda Pública, podrán incorporarlos a la denuncia que se tramita con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32 RST, pero si se decide que la defraudación tributaria no reviste trascendencia penal, no por ello se abstendrán de denunciar aquellos hechos que puedan ser constitutivos de otro delito distinto, solo que en este caso la denuncia únicamente tendrá los efectos de una mera comunicación de la *noticia criminis*, sin que en ningún pueda considerarse que es la Administración tributaria la que promueve el ejercicio de la acción penal.

9.1.2.- Cuando la defraudación tributaria no constituye delito contra la Hacienda Pública

Cuando se trate de hechos presuntamente constitutivos de delitos instrumentales o conexos a una defraudación tributaria que, por razón de su cuantía, no constituya delito contra la Hacienda Pública, es evidente que no pueden incluirse en el correspondiente procedimiento sancionador tributario que se inicie para sancionar la infracción de las

CAPITULO PRIMERO

obligaciones tributarias del contribuyente, pues la Administración no dispone del *ius puniendi* para castigarlos. Luego, en estos casos se produce una separación total y absoluta entre la tramitación de los procedimientos tributarios y del posible proceso penal que se inicie para su eventual enjuiciamiento.

En este sentido, considerando que el ámbito objetivo de aplicación del artículo 180 LGT queda circunscrito al delito contra la Hacienda Pública, la remisión al Ministerio Fiscal de una denuncia por hechos presuntamente constitutivos de otros tipos delictivos no suspenderá la tramitación de los procedimientos tributarios¹⁸². Del mismo modo, los órganos de la Inspección cumplen con su deber legal de denunciar los indicios de delito de que conozcan por razón de su actividad profesional mediante la elevación de una <<relación circunstanciada>> de los hechos descubiertos, acompañada en su caso de los elementos probatorios obtenidos, pero sin que para ello deban evacuar los informes previstos en el artículos 32 RST. Por consiguiente, desde la perspectiva procesal, en este caso se tratará de una actuación más cercana a la denuncia común que a la denuncia cualificada¹⁸³.

No obstante lo anterior, mención especial merece lo dispuesto en el artículo 33.1 RST, según el cual cuando los hechos descubiertos pongan de manifiesto la posible comisión de un delito contable (artículo 310 CP), la denuncia se tramitará con arreglo al cauce establecido en el artículo 32 RST pero no se suspenderá el procedimiento de liquidación de la cuota tributaria que pudiera corresponder. Por consiguiente, el efecto de la denuncia quedará exclusivamente circunscrito al procedimiento sancionador tributario que, por los mismos hechos, no podrá iniciarse (o continuarse en caso de que ya se hubiere iniciado) hasta que exista un pronunciamiento jurisdiccional acerca de su

¹⁸² En el mismo sentido RUIZ GARCIA señala que: “[...] *la remisión del expediente al Ministerio Fiscal prevista en el artículo 180.1 es sustituida en el 95.3 por la remisión de una relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito, lo que se justifica por la diferente naturaleza y relevancia de los hechos tomados en consideración en uno y otro caso, y por los efectos que produce la citada remisión; a diferencia de lo dispuesto en el artículo 180.1, la remisión prevista en el artículo 95.3 no conlleva la suspensión del procedimiento tributario que se esté tramitando.*” RUIZ GARCIA, J.R. “*La relación ...*”, cit. p.5

¹⁸³ Curiosamente del tenor literal de lo dispuesto en el artículo 60.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), parece que la obligación de denunciar recae directamente en el funcionario que tiene conocimiento de los hechos presuntamente delictivos.

trascendencia penal. Tampoco podrán considerarse como circunstancias agravantes para calificar las infracciones tributarias cometidas por el obligado tributario.

9.2.- Hechos presuntamente constitutivos de delitos no relacionados con la defraudación tributaria

Para completar el análisis de las actuaciones a realizar cuando en un procedimiento de comprobación surge la *notitia criminis* de un delito distinto al delito contra la Hacienda Pública, cabe interrogarse acerca del modo de proceder si los hechos descubiertos no guardan ninguna vinculación ni conexidad con la posible defraudación tributaria que constituye el objeto de la actuación de la Inspección de los tributos. Para ello, cabe distinguir si se trata de hechos constitutivos de otros delitos contra la Hacienda Pública (artículos 306 a 309 CP) o de hechos constitutivos de cualquier otro delito tipificado en el Código Penal.

Respecto a los primeros, el artículo 33.2 RST establece que se dejará constancia en diligencia¹⁸⁴ de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector y se informará de ello al órgano competente para efectuar la correspondiente comprobación¹⁸⁵, salvo cuando se trate de subvenciones cuya comprobación corresponda a la Agencia Estatal de Administración tributaria, en cuyo caso para tramitar la denuncia se seguirá el mismo cauce que el establecido para el delito contra la Hacienda Pública. No obstante lo anterior, por la singular naturaleza de los hechos constitutivos de estas modalidades delictivas, resulta difícil aplicar en toda su extensión el procedimiento que hemos desarrollado en los apartados anteriores, sobre todo en lo que se refiere a los informes que se evacúan por parte de los distintos órganos que intervienen en caso de que se descubra una defraudación tributaria con trascendencia penal.

¹⁸⁴ Así lo contempla también el artículo 98.3.b) RGAT

¹⁸⁵ No obstante lo anterior, RUIZ GARCIA advierte con acierto que el régimen desarrollado en el artículo 180.1 LGT se aplica a todos los delitos contra la Hacienda pública y no únicamente a la defraudación tributaria. Por ello, la excepción reglamentaria al efecto suspensivo cuando se trate del delito tipificado en el artículo 310 CP probablemente constituya un exceso reglamentario contrario al principio de legalidad. Del mismo modo, pone de manifiesto que lo dispuesto en el artículo 33.2 RST resulta contrario a lo indicado en el artículo 95.3 LGT, pues mientras el primero indica que los indicios de delito descubiertos en el curso de una comprobación tributaria deben comunicarse al órgano competente para desarrollar su comprobación en vía administrativa (sobre todo cuando se trata de la Seguridad Social), el segundo ordena que la remisión se efectúe al Ministerio Fiscal o al juez de lo penal. RUIZ GARCIA, J.R. “*La relación...*”, cit. p.6.

CAPITULO PRIMERO

Por ello, a nuestro modo de ver, en estos casos bastará con el contenido fáctico o documental del informe de órgano instructor del procedimiento inspector para que por el Inspector Jefe se eleve el expediente al Delegado que, en cada caso, resulte competente quien, previo informe del Abogado del Estado, mediante oficio de denuncia dará traslado de los hechos al Ministerio Fiscal o, en su caso, a la autoridad judicial.

Respecto a los segundos, no existe norma reglamentaria que indique la actuación que debe seguirse. En consecuencia, los órganos de la Administración actuarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.5 LGT y remitirán al Ministerio Fiscal una <<relación circunstanciada>> de los hechos descubiertos sin que con ello se afecte la tramitación de los procedimientos tributarios en curso. En este caso, no parece que sea necesario emitir ninguno de los informes previstos en el artículo 32 RST, sin perjuicio de que el Delegado si lo considera oportuno pueda consultar al órgano que realiza funciones de asesoramiento jurídico.

En definitiva, desde la perspectiva procedimental, para dar traslado a la jurisdicción penal de la existencia de indicios de la comisión de un delito distinto al delito contra la Hacienda Pública no se sigue el procedimiento del artículo 32 RST, sino que la Administración se limita a comunicar los hechos descubiertos, sin perjuicio de la continuación de las actuaciones inspectoras y, en su caso, de la regularización de la situación tributaria del contribuyente.

En estos casos, cuando los hechos presuntamente constitutivos de delito se pongan de manifiesto en el curso de la instrucción y así lo aprecie al Unidad o Equipo de Inspección, habida cuenta de que no se trata de una defraudación tributaria, ni el Inspector Jefe, ni el Delegado (o el Director en su caso) podrán rechazar la remisión del expediente al Ministerio fiscal, pues en sede administrativa no cabe efectuar la calificación penal del comportamiento del contribuyente cuando no guarda relación con un posible delito contra la Hacienda Pública.

Efectos de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública sobre los procedimientos tributarios subyacentes

Introducción

Los efectos jurídicos que el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produce en los procedimientos tributarios pueden analizarse desde una doble perspectiva. De una parte, podemos identificar los efectos procesales asociados a la actividad jurisdiccional que tiene por objeto examinar unos hechos susceptibles de generar responsabilidad penal en la persona o entidad a la que se le atribuye la comisión de una defraudación tributaria de carácter delictivo. Y, de otra, cabe distinguir los efectos de carácter tributario que se derivan de la necesidad de evitar que la actuación de los órganos de la Administración tributaria pueda interferir en la actividad del órgano judicial.

Entre los primeros, destacan: la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada. Entre los segundos, la suspensión de los procedimientos administrativos concurrentes con el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En ambos casos, la intensidad y las consecuencias jurídicas derivadas de la presentación de una denuncia que tiene por objeto trasladar a un órgano del Poder Judicial la noticia de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, dependen del modelo de relación que en cada caso se establezca entre la tutela penal de la Hacienda Pública y la autotutela administrativa del crédito tributario.

Con arreglo a lo que hemos expuesto en el Capítulo anterior, por regla general, el descubrimiento de una defraudación tributaria que, por la cuantía de la cuota dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida, puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, se produce como consecuencia de la actuación de los órganos de la Administración y, en particular, en el curso de un procedimiento de inspección. Luego, cuando por el órgano administrativo competente se toma la decisión de promover el ejercicio de la acción penal contra un determinado contribuyente, es necesario establecer la situación en la que queda tanto el procedimiento inspector en el

que ha surgido la *notitia criminis* como el procedimiento sancionador tributario que, de ordinario, se iniciará para ejercer la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

Sin embargo, considerando que, tal como ya hemos visto en el Capítulo primero, los indicios de la posible comisión de una defraudación delictiva también pueden surgir antes de iniciarse la comprobación administrativa de la situación tributaria de un contribuyente, o después de haberse dictado la liquidación tributaria por la que se pone fin al procedimiento inspector, es preciso analizar los efectos tributarios que la presentación de la denuncia produce respecto a cualquier otro procedimiento que tenga por objeto la comprobación, liquidación, recaudación (o incluso la revisión) de la cuota devengada con la realización del hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del delito contra la Hacienda Pública.

1.- Consecuencias procesales del principio de no duplicidad de sanciones

El poder sancionador del Estado es único y, aunque el ejercicio del *ius puniendi* se atribuya a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción penal y a la Administración Pública, en caso de concurrencia, la sanción administrativa es siempre subsidiaria de la sanción penal¹⁸⁶.

En el artículo 180.1 LGT el legislador tributario expresa el principio de no duplicidad (conocido mediante el aforismo <<*non bis in idem*>>) indicando que en aquellos casos en los que, por considerar que unos determinados hechos con trascendencia tributaria pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, la Administración remita el expediente al Ministerio Fiscal o pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente: “[...] *se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará 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*

¹⁸⁶Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO: “[...] *como resulta común en los delitos económicos en sentido estricto, las infracciones simples no se regulan en el Código Penal como falta, ni se someten al procedimiento penal, sino que aparecen como infracciones administrativas sometidas a las reglas específicas del procedimiento administrativo sancionador* [...]” BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO S., “*Derecho Penal Económico*”, cit. p.208.

CAPITULO SEGUNDO

expediente por el Ministerio Fiscal”, añadiendo en el último inciso del párrafo tercero que: “[...] *las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.*”

Pese a la ubicación sistemática del artículo 180.1 LGT, el análisis de su evolución normativa¹⁸⁷ y de su interpretación por parte de la jurisprudencia mayoritaria¹⁸⁸ conducen a la conclusión que el efecto suspensivo producido por la decisión de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública no solo se circunscribe al procedimiento sancionador tributario sino que se proyecta también sobre cualesquiera procedimientos tributarios subyacentes que concurren con el proceso penal que pueda iniciarse como consecuencia de la denuncia y, en particular, sobre el procedimiento inspector en el que ha surgido la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal¹⁸⁹.

¹⁸⁷ En el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada por Ley 10/1985, de 26 de abril, el efecto suspensivo se predicaba únicamente del procedimiento sancionador. Sin embargo, en la reforma del artículo 77.6 LGT impulsada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la referencia al procedimiento sancionador se sustituye por la referencia al procedimiento administrativo, indicación que, con la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consolida definitivamente en el texto del artículo 180.1 LGT.

¹⁸⁸ El Tribunal Supremo aborda esta cuestión en la Sentencia de 24 de febrero de 1989 en la que se detiene a explicar la diferencia del nuevo modelo establecido mediante la Ley 10/1985, respecto a la Ley 14 de noviembre de 1977, y concluye que: “*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 <<non bis in idem>> por una parte y de preferencia del juicio penal por otra. Ciertamente ello comporta una diferencia en el procedimiento de investigación en cuanto al paso de la fase penal de éste 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*”. Posteriormente, cuando ha tenido ocasión de pronunciarse nuevamente respecto a esta cuestión, el Tribunal Supremo ha mantenido la preferencia penal sobre cualquier actividad administrativa (no solo la sancionadora), resultando particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la STS de 26 de abril de 1996, donde concluye que: “*Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen de la infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidatorio estricto.*”

¹⁸⁹ Según indica RIBES RIBES: “[...] *los arts. 180.1 LGT y 32 RGST representan la plasmación efectiva del ne bis in idem procesal en los casos de posibles delitos contra la Hacienda Pública, imponiendo el cese de toda actividad administrativa y el consiguiente traslado del expediente a la jurisdicción criminal cuando se aprecien indicios de delito. La preeminencia otorgada a la función penal en estos supuestos se manifiesta a través de la obligación de la Administración tributaria de abstenerse de seguir el procedimiento sancionador por los mismos hechos, mientras la autoridad judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento. Adviértase que esta suspensión no solo se predica del procedimiento sancionador que se estuviere tramitando, sino también respecto del procedimiento de comprobación o inspección de que se trate [...]*”, RIBES RIBES, A., “*Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*”, Madrid, 2007, p.104.

Pese a que no viene expresamente recogido en el texto de la Constitución española de 27 de diciembre del 1978, el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de no duplicidad es una manifestación del principio de legalidad¹⁹⁰ y, en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ4º), lo define indicando que: *”El principio general del derecho conocido por non bis in idem supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal- en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]”*.

Posteriormente, en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ4º), el Alto Tribunal introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: *”El principio non bis in idem [...] 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 mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede 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.”*

Luego, con arreglo a su configuración constitucional, el principio de no duplicidad de sanciones se manifiesta en dos niveles diferentes: a nivel sustantivo determina que una misma conducta contraria a una norma imperativa no pueda recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho¹⁹¹, mientras que a nivel procesal

¹⁹⁰ Como dice RAMIREZ GOMEZ: *”Ha sido la aceptación de la unidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos y la consecuente aplicación de los principios inspiradores de la regulación de los primeros a la de los segundos, la principal justificación de la aplicación del principio ne bis in idem en los supuestos de doble sanción administrativa y penal.”*, RAMIREZ GOMEZ S., “El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)”, Madrid, 2000, p.13.

¹⁹¹ En este sentido SANCHEZ HUETE pone de manifiesto que: *”Las sanciones e infracciones tributarias no son Derecho Tributario en sentido estricto; constituyen parte del Derecho sancionador tributario. O sea, es el corpus normativo de carácter punitivo que prevé las infracciones y sanciones del ámbito tributario. La adjetivación de tributaria a tales sanciones no puede llevar a perder de vista su naturaleza estrictamente punitiva. Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo-preventivo, en ningún caso indemnizatorio, ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa (aunque la infracción se tipifique sobre incumplimientos normativos). Tal aspecto evidencia la inexistencia de una diferenciación ontológica entre las sanciones y las penas. La doctrina y la jurisprudencia ratifica esta sustancial identidad entre el ilícito penal y el administrativo.”* SANCHEZ HUETE, M.A., *”La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación*

CAPITULO SEGUNDO

impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos (judiciales o administrativos) que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción penal o administrativa¹⁹².

Desde la perspectiva del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 de la Constitución, en el ordenamiento jurídico español actual la elusión del pago de tributos puede constituir una infracción administrativa sancionable con multa pecuniaria¹⁹³ o un delito contra la Hacienda Pública sancionable con pena privativa de libertad y multa pecuniaria¹⁹⁴. Luego, considerando que el legislador penal, a diferencia del criterio adoptado en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno¹⁹⁵, ha optado por definir la gravedad de la conducta punible tomando como principal referencia el importe de la cuota tributaria defraudada, en todos y cada uno de los casos en los que se advierta la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, los hechos de los que nace la responsabilidad penal del contribuyente, también se corresponden con el presupuesto objetivo de la correspondiente infracción tributaria sancionable en vía administrativa.

Planteada la cuestión en estos términos, considerando que la sanción penal es siempre preferente y que, además, excluye a la sanción administrativa (pero no viceversa), el principio de no duplicidad se expresa también a un nivel procedimental para evitar que

tributaria”, en <<Quincena Fiscal Aranzadi>>, 4/2011, en su versión digital publicada por wetlaw.es, BIB 2011/188, p.2.

¹⁹² Como explica GIMENO SENDRA: “En lo que al non bis in idem se refiere, nuestro TC ha reconocido que se encuentra recogido en el principio de legalidad del artículo 25 CE (y en el referido artículo 4 del Protocolo núm.7 al CEDH, así como en el art.14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), el cual veda la imposición de una dualidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento [...]”, GIMENO SENDRA, V., “Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal”, en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, CL, “La prejudicialidad administrativa en el proceso penal”, Barcelona, 2004.

¹⁹³ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 185.1 LGT: “Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.”

¹⁹⁴ Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, a diferencia de lo previsto en el derogado artículo 319 de la Ley de 1997 que para las defraudaciones entre dos y cinco millones de pesetas únicamente contemplaba la pena de multa: “La regulación del delito fiscal en el Código Penal de 1995 se caracteriza por la mayor severidad que significa la aplicación conjunta de penas de prisión y multa [...]”, BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, op. cit., p.203.

¹⁹⁵ Como explica CHOCLAN MONTALVO: “Las soluciones varían en el Derecho Comparado, o bien el fraude fiscal es punible cualquiera que sea su cuantía (vgr. en el ordenamiento alemán), o bien en aquellos ordenamientos en que se requiere que el perjuicio económico alcance un determinado nivel para provocar la reacción penal, este nivel es de una cuantía considerablemente inferior a la señalada en nuestro Código Penal o es proporcional a la deuda tributaria.” CHOCLAN MONTALVO, J.A., “La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones”, Barcelona, 2011, p.213.

la iniciación de un juicio por delito contra la Hacienda Pública coincida en el tiempo con la tramitación de un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos. Luego, como veremos más adelante, el proceso penal produce sobre el procedimiento sancionador un efecto suspensivo pleno equiparable a la litispendencia, en virtud del cual la Administración queda desprovista de su potestad sancionadora hasta que el órgano judicial decida si el incumplimiento tributario denunciado merece o no una sanción privativa de libertad.

Sin embargo, a diferencia de otras situaciones en las que concurren la potestad sancionadora de la Administración y la del Poder Judicial¹⁹⁶, la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto lógico del hecho punible tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal. En este caso, la posible actuación concurrente entre el juez de lo penal y los órganos de la Administración tributaria no se produce propiamente en el ejercicio del *ius puniendi*, sino sobretodo en la determinación del importe de la cuota tributaria defraudada.

La solución técnica arbitrada por el legislador tributario para tratar de coordinar los procedimientos tributarios con el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es la de aplicar a todos ellos, y particularmente al procedimiento inspector, el mismo principio de preferencia que rige respecto al procedimiento sancionador tributario. Luego, el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública también produce sobre la potestad liquidadora (y recaudatoria) de la Administración el efecto suspensivo derivado de la litispendencia procesal, desplazando hacia el juez de lo penal no solo la actividad investigadora acerca de la posible comisión del <<hecho punible>> sino también de las circunstancias en las que se realizó el <<hecho imponible>>.

A nuestro modo de ver, esta opción legislativa no viene impuesta por el *non bis in idem* por lo que, anticipando algunas de las conclusiones de este trabajo, pensamos que de *lege ferenda* deben mejorarse las normas por las que se regula la actuación de los

¹⁹⁶ En este sentido, algunos tipos penales en blanco en los que puede concurrir una posible sanción administrativa y una sanción privativa de libertad son: el artículo 325 del Código Penal (en el que se tipifica el delito medioambiental), los artículos 332 a 336 (sobre los delitos contra la flora y fauna), los artículos 321 a 324 CP (en los que se desarrolla la tutela penal del Patrimonio Histórico), los artículos 563 y siguientes (tenencia ilícita de armas), y sobre todo los artículos 379 a 385 donde se regulan los delitos contra la seguridad del tráfico.

órganos de la Administración Tributaria y del Poder Judicial en la lucha contra el fraude tributario de mayor gravedad, atribuyendo a cada uno de ellos la función que le es propia: a los primeros la exigencia de la cuota defraudada y a los segundos la imposición de la sanción penal¹⁹⁷.

Sea como fuere, en el actual contexto normativo, del mismo modo que la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública conecta los procedimientos tributarios y el proceso penal, el enjuiciamiento del comportamiento susceptible de sancionarse con pena privativa de libertad requiere aplicar conjuntamente la norma penal y la norma tributaria. Esta incardinación de las normas tributarias sustantivas en el ámbito del proceso penal y de las normas procesales penales en el ámbito de los procedimientos tributarios provoca interesantes modulaciones y matices en las figuras e instituciones propias del Derecho Procesal Penal que merecen ser destacadas. En particular, y aunque a veces se confundan¹⁹⁸, en el juicio por delito contra la Hacienda Pública es necesario diferenciar y analizar críticamente: a) De una parte, los efectos del principio de preferencia y de la prejudicialidad; b) Y, de otra, las consecuencias jurídicas de la litispendencia y de la cosa juzgada.

1.1.- La preferencia judicial en la investigación de los hechos presuntamente constitutivos de delito contra la Hacienda Pública

Hasta el año 1986 predominó en el ordenamiento jurídico español un modelo que podríamos calificar de preferencia administrativa¹⁹⁹, en virtud del cual el ejercicio de la

¹⁹⁷ La paradoja que respecto a esta cuestión se produce la expresa CASADO OLLERO cuando indica que: *”Si bien todos los poderes públicos tienen en la <<lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional>>, cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración Tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.”*, CASADO OLLERO, G., *“Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal”*, en AA.VV, <<Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana>>, IEF, Madrid, 2008, p.1597.

¹⁹⁸ A menudo, bajo la noción genérica de la <<prejudicialidad>> se agrupan todas las situaciones que se producen como consecuencia de la conexión de los procedimientos tributarios con el proceso penal, cuando lo cierto es que todas aquellas cuestiones procedimentales derivadas de las consecuencias que produce la presentación de una denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública tienen su fundamento procesal en la figura de la litispendencia, mientras que las que tienen su origen en los efectos que produce la resolución judicial son la expresión en el procedimiento tributario de la cosa juzgada penal.

¹⁹⁹ Pese a que dicha situación de preferencia se ha asimilado al régimen de la *cuestión prejudicial*, el Tribunal Supremo (STS de 5 de noviembre de 1991) consideró que lo que la ley establecía era un

acción penal por delito contra la Hacienda Pública requería la previa firmeza de la liquidación tributaria por la que se fijaba definitivamente la cuota defraudada²⁰⁰.

Esta solución, no solo recibió numerosas críticas doctrinales y jurisprudenciales por su evidente asimetría respecto al ejercicio de la acción penal en los delitos públicos²⁰¹, sino sobretudo porque, al posponer la actuación del juez a la conclusión de la vía administrativa, indirectamente subordinaba la sanción penal del incumplimiento tributario de mayor gravedad a la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones de comprobación y liquidación²⁰².

La reacción ante la constatación del fracaso del modelo de preferencia administrativa fue optar por la solución contraria²⁰³. Por vía interpretativa primero²⁰⁴, y legislativa después²⁰⁵, se estableció el modelo de preferencia penal actualmente vigente en virtud

requisito de procedibilidad previo a la acción penal. En un sentido semejante, se pronuncia RAMIREZ GOMEZ S., “*El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*”, Madrid, 2000, p. 73.

²⁰⁰ Con arreglo a lo dispuesto en el derogado artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: “*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 [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción.*”

²⁰¹ Ver por todos APARICIO PEREZ, J., “*La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio*”, Impuestos, núm.11, 1990.

²⁰² La propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, indica que: “*La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1997, 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 libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [...].*”

²⁰³ Como explica CASADO OLLERO, al analizar los precedentes normativos mediante los que se atribuyen las competencias en la lucha contra el fraude fiscal: “[...] *es fácil advertir que la principal tarea (consciente o no) del legislador consistió en liberar al delito fiscal de su tradicional dependencia administrativa [...]*”, CASADO OLLERO, *op., cit.*, p.1598. Por su parte, DE JUAN CASADEVALL al valorar el cambio de concepción producido a partir de la reforma de 1985 concluye que: “*La ley del péndulo supuso que la reforma de 1985 desterrara la vieja prejudicialidad administrativa y entregara la facultad liquidatoria al órgano jurisdiccional.*” DE JUAN CASADEVALL, J., “*La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario*”, en AAVV, <<Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana>>, IEF, Madrid, 2008, p.1463.

²⁰⁴ En la Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria se asume, por primera vez, el efecto suspensivo que, sobre el procedimiento inspector, produce la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

²⁰⁵ La Ley 10/1985, de 26 de abril, introduce el efecto suspensivo sobre el procedimiento sancionador en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria. Posteriormente, la Ley 25/1995, de 20 de julio, tácitamente extiende dicho efecto al resto de procedimiento tributarios cuando establece que: “*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 [...].*” El actual artículo 180 LGT sigue sin especificar cuál es el procedimiento tributario afectado por la suspensión.

CAPITULO SEGUNDO

del cual en caso de que unos mismos hechos puedan constituir el fundamento objetivo de una regularización administrativa y de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, la mera presentación de la denuncia o de la querrela impide el desarrollo de cualquier actuación administrativa concurrente con la investigación judicial, ya sea en el curso de un procedimiento sancionador tributario, ya sea en cualesquiera otros procedimientos tributarios y particularmente en el procedimiento inspector²⁰⁶.

Sin embargo, la opción por la preferencia penal no está exenta de problemas. La actual subsidiariedad de los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación no solo es la causa de la mayoría de las contradicciones ampliamente denunciadas por la doctrina²⁰⁷, sino del indiscutible fracaso económico de la persecución penal del fraude tributario, pues aunque solo sea por el tiempo que transcurre desde el inicio del proceso penal hasta que se procede a la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio,

²⁰⁶ Según RUIZ GARCIA: "La paralización del procedimiento inspector ordenada por el artículo 180.1 LGT impide que la Administración tributaria pueda dictar el acto de liquidación con todos los efectos que ello comporta. En concreto, la Administración tributaria no puede exigir el importe de la deuda tributaria, que todavía no ha sido liquidada, ni adoptar las medidas cautelares del régimen general establecido en el artículo 81 de la ley, ni derivar la acción administrativa al responsable tributario. Las restricciones que experimenta la Administración tributaria solo serán parcialmente compensadas por la posibilidad de solicitar la adaptación de medidas cautelares en el proceso penal y, en su caso, por la aplicación de la medida prevista en el artículo 81.7 LGT." RUIZ GARCIA, J.R., "La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", en <<Revista española de Derecho Financiero>>, núm.151/2011, según el texto publicado en westlaw.es BIB 2011/1148, cit. p.19.

²⁰⁷ Una magnífica síntesis de las causas y efectos del modelo actual, que reproducimos íntegramente por su sintonía con la posición que sostenemos a lo largo de nuestro trabajo, es la que realiza PONT CLEMENTE cuando explica que: "Cuando en 1987 estudié por primera vez las consecuencias de la tipificación en el seno del Código Penal del delito contra la Hacienda Pública, tras las reformas de 1977 y 1985, no dejé de notar que los problemas que podrían sobrevenir al permitirse la incoación del proceso sin la existencia previa de la liquidación tributaria. Esta circunstancias en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1997 se obviaba al exigir la firmeza de las actuaciones administrativas, pero en la Ley Orgánica 21/185, de 29 de abril, al dar nueva redacción al artículo 319 del Código Penal, se derogaba expresamente la imposición de un prejudicialidad tributaria de carácter necesario. Concluí entonces que tal prejudicialidad iba a seguir existiendo, aunque la decisión sobre la existencia o no de obligación tributaria y su cuantificación, deberían realizarse en el seno del proceso penal, al solo efecto de la represión (art.3 LECrim). En mi opinión la liquidación tributaria iba a seguir siendo una competencia exclusiva de la Hacienda Pública, aunque con los límites de la cosa juzgada. No fue así, y en los casos de sentencia condenatoria, la exigencia de la deuda tributaria dimanaba de la pieza de responsabilidad civil, lo que ha dado lugar a la polémica de si en tales supuestos la obligación sigue siendo ex lege o se transforma en ex delicto. La Ley General tributaria atribuye, desde 2003, a la Administración tributaria la competencia para la exacción de la responsabilidad civil por delito (disposición adicional 10ª), lo que supone un cierto retorno a mis intuiciones de 1987, aunque reafirma que la liquidación practicada por el juez va más allá de lo previsto en el artículo 3 de la LECrim y que la jurisdicción penal sustituye plenamente, cuando hay condena, a la Hacienda Pública y a la jurisdicción contencioso-administrativa.", PONT CLEMENTE J.F., "El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario", en <<Quincena Fiscal Aranzadi>>, núm.11/2011, según figura publicado en westlaw.es, BIB 2011/765, p. 3.

es evidente que obtener el reintegro de la cuota defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública resulta mucho más costoso y complejo que reclamar el pago de aquellas cuotas tributarias dejadas de ingresar cuyo importe las excluye del ámbito objetivo de aplicación del artículo 305.1 del Código Penal.

Por otra parte, si bien respecto al procedimiento sancionador tributario la opción por la preferencia penal tiene por fundamento el principio de no duplicidad y por finalidad prevenir la imposición de una multa administrativa previa o simultánea a la tramitación de un proceso penal que puede finalizar mediante la imposición de una sanción privativa de libertad²⁰⁸, respecto a los procedimientos tributarios que han de seguirse para liquidar (y recaudar) la deuda tributaria cuyo pago se ha eludido, el fundamento jurídico de la preferencia penal resulta algo más difuso²⁰⁹.

En primer lugar, por la ubicación del artículo 180.1 LGT, su extensión a procedimientos distintos del sancionador se efectúa necesariamente por analogía²¹⁰. En segundo lugar, porque la razón de la inhibición de los órganos de la Administración tributaria no puede ser la concurrencia en el ejercicio del *ius puniendi* sino, en todo caso, la concurrencia del procedimiento de inspección con la fase de instrucción del proceso penal²¹¹. Y,

²⁰⁸ Como explica GIMENO SENDRA: “[...] desde la STC 77/1983, el TC ha declarado la preferencia de la Jurisdicción Penal sobre la Administrativa, debiendo suspender esta última las actuaciones hasta tanto recaiga sentencia penal firme. Dicha dualidad sancionadora proscrita, que, en un principio el TC limitaba a los supuestos de imposición de sanciones penales (SSTC 159/1985, 154/1990 y 204/1996) o administrativas entre sí, pero no a la concurrencia mixta de sanciones penales y administrativas (STC 154/1990), ha sido extendida, a partir de la excelente STC 177/1999 (cuya tesis en este extremo ha sido ratificada por la STC del Pleno 2/2003), al concurso aparente de leyes, penales y administrativas, sobre un mismo hecho.”, GIMENO SENDRA, V., “Cuestiones prejudiciales...”, cit. p.34.

²⁰⁹ SIMON ACOSTA pone de manifiesto que, a menudo, se conculca el principio constitucional de capacidad económica en la medida en que el responsable civil de delito no coincide con el sujeto pasivo del tributo. SIMON ACOSTA, E., “El delito de defraudación Tributaria”, en Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria ARANZADI, núm.8,1998, p.117

²¹⁰ La única referencia normativa de la que podría inferirse el efecto suspensivo referido a los procedimientos de liquidación (particularmente el de inspección) y de recaudación, es el artículo 68 LGT según el cual, la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o al juez constituye una causa de interrupción de la prescripción.

²¹¹ En general, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia consideran que entre el procedimiento tributario y el proceso penal se produce una situación de prejudicialidad. Sin embargo, coincidimos con RUBIO SOLER, cuando señala que: “[...] la prejudicialidad no sirve para explicar por qué una vez dictada la sentencia condenatoria, la Administración no puede reanudar el procedimiento inspector; por su parte, el principio non bis in idem tampoco permite explicar por qué se produce la paralización del procedimiento de inspección, y por que el mismo no se reanuda en los casos de sentencia condenatoria.” RUBIO SOLER, C., en AA.VV. “Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”, Abogacía General del Estado (Dirección del Servicio Jurídico del Estado), 2008, p. 262.

CAPITULO SEGUNDO

finalmente, porque una cosa es la comprobación administrativa del <<hecho imponible>> y otra muy distinta la investigación judicial de un <<hecho punible>>²¹².

Por ello, ante los inconvenientes de los dos modelos de preferencia absoluta (el primero por diferir la sanción penal, el segundo por diferir el reintegro de la cuota defraudada) parece que el legislador actual se decanta, no sin ciertas dudas, por implementar un modelo de concurrencia de actuaciones en sintonía con las soluciones del Derecho comparado²¹³, en virtud del cual podrían sustanciarse simultáneamente el procedimiento jurisdiccional para imponer la sanción penal y el procedimiento tributario para liquidar y recaudar la deuda tributaria defraudada²¹⁴.

²¹² En este sentido CASADO OLLERO advierte que: “[...] *la decisión de iniciar un procedimiento de inspección de naturaleza inquisitiva, de << semejanza tan notable a la instrucción sumarial >> (STC 50/1995, de 23 de febrero) (tanto en su función como en las potestades que el él se ejercitan, propias de la instrucción de un proceso penal, pero con la notable peculiaridad de que quien aquí investiga y resuelve no es un juez imparcial sino un funcionario de la Agencia Tributaria), junto a la decisión de paralizar dicho procedimiento propiciando una denuncia penal con la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, constituyen sin duda dos de las actuaciones administrativas más restrictivas y potencialmente amenazadoras de algunos de los principales derechos y libertades fundamentales del ciudadano (aquí contribuyente).*”, CASADO OLLERO, G., “*Ganancias de patrimonio no justificadas y delito fiscal*”, en <<Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche>>; Madrid, 2008, p.293.

²¹³ Como explica RUIZ GARCIA, citando la obra de G.KOHLMANN: “*En el ordenamiento jurídico alemán rige el principio de la independencia y paridad de rango entre ambos procedimientos (Grundsatz der Unabhängigkeit un Gleichrangigkeit beider Verfahren). Dicho principio se fundamenta en que los fines de ambos procedimientos gozan de lo esencial, de idéntica protección. La independencia y paridad de los procedimientos pone el acento en que cada uno de ellos se rige por sus propias y específicas normas por lo que la posición específica del particular viene determinada únicamente por las normas específicas del procedimiento que en cada caso se aplique; la independencia de procedimientos posibilita que se produzca una tramitación paralela de ambos procedimientos, lo que puede complicar notablemente su deslinde.*” RUIZ GARCIA, J.R., “*La relación...*”, *cit.*, p.3

²¹⁴ En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado en el año 2007 (BOCG de 15 de enero de 2007, Serie A, núm.119-1, proyecto 121/000191) se proponía como objetivo: “[...] *que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece ser la tendencia general en derecho comparado.*” Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley orgánica 5/2005, de 22 de junio, desaparece toda mención acerca de la finalidad que se persigue con la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal. En la Exposición de Motivos el Proyecto de Reforma del Código Penal de 2012 (BOCG, Congreso de los Diputados, núm.17-1, de 7 de septiembre de 2012) se justifica la introducción de una norma que limita los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios con el siguiente argumento: “*Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración 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 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 Europea.*”

El primer paso en esta dirección se da mediante la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, que introduce un nuevo apartado (el quinto) en el artículo 305 del Código Penal, según el cual la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública comprenderá: “[...] *importe de la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora* [...]”.

Aunque no sea una cuestión totalmente pacífica²¹⁵, la interpretación mayoritaria de esta norma conduce a entender que en aquellos casos en los que, en el momento de presentar la denuncia, la Administración mantenga vigente la potestad de liquidar la cuota tributaria defraudada, no cabe un pronunciamiento judicial sobre la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, por cuanto la reclamación del pago de la deuda se efectuará en todo caso con arreglo a los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación²¹⁶.

A nuestro modo de ver, desde la perspectiva estrictamente tributaria, la norma contenida en el artículo 305.5 del Código Penal introduce una significativa modulación en el modelo de preferencia penal absoluta pues, incluso en el caso de que se mantenga el efecto suspensivo sobre el procedimiento inspector, la Administración Tributaria no resulta desposeída de sus facultades para liquidar y recaudar la deuda tributaria defraudada por el hecho de que el ejercicio del *ius puniendi* corresponda al juez penal.

Si esto es así, resulta plausible afirmar que el legislador penal se aparta ligeramente de

²¹⁵ Para RUIZ GARCIA: “Parece más correcto entender que el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal respeta el contenido esencial de la responsabilidad civil, tal como había sido fijada por la disposición adicional décima LGT, y únicamente aclara que en la responsabilidad civil se incluirá también el importe de la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal.” RUIZ GARCIA, J.R., “La relación...”, cit., p.29.

²¹⁶ En este sentido hacemos nuestras las conclusiones de FALCON y TELLA cuando advierte que: “[...] *la importancia del nuevo apartado 5 [del artículo 305 CP] radica sobre todo en que 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>>. Ello rompe definitivamente, en mi opinión, 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.*” FALCON y TELLA, R., “La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo.”, en <<Quincena Fiscal>>, núm.1/2011, p.3.

CAPITULO SEGUNDO

la doctrina de la mutación del título sostenida hasta ahora por el Tribunal Supremo²¹⁷ pues únicamente en aquellos casos en los que se inicia un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública una vez prescrito (o extinguido por cualquier otra causa) el derecho de la Administración a practicar la liquidación de la deuda tributaria, a efectos de declarar la responsabilidad civil del condenado por el delito, se entenderá nacida una obligación de resarcir al Tesoro Público distinta de la obligación tributaria ya extinguida, y para cuya determinación sí que es absolutamente necesaria la intervención del juez penal²¹⁸.

Dicho de otro modo, la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible no se transforma (muta) en una obligación *ex damno* cuando, por el importe de la cuota de defraudada, se entiende cometido un delito contra la Hacienda Pública, sino que, habida cuenta del distinto plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación (cuatro años) y de la acción para imponer la sanción penal (cinco años), a efectos de asegurar el reintegro de la cuota tributaria dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida, el legislador fija el nacimiento de la responsabilidad civil derivada del delito en el momento inmediato posterior a la extinción de la deuda tributaria por efecto de la prescripción. De este modo, al tiempo que se consigue incrementar la garantía de cobro en relación a los incumplimientos tributarios de mayor gravedad, se respeta la naturaleza originaria de la obligación tributaria en los casos en los que el proceso penal se inicia mientras todavía se encuentra vigente el derecho de la Administración a liquidar y exigir el pago de la cuota defraudada.

Desde la perspectiva procesal, el artículo 305.5 del Código Penal constituye una norma de atribución al juez de lo penal de la competencia para exigir el pago de la deuda tributaria defraudada en caso de sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública consumado en un periodo impositivo respecto al cual hubiera prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación o dicha

²¹⁷ La doctrina jurisprudencial sobre la mutación del título puede verse entre otras en la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/7144) que reitera y completa la posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991 (RJ 1991/469). También pueden verse: STS 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000/10664), STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709), STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2001/546), STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/5627) y STS de 19 de mayo de 2005 (RJ2005/6507)

²¹⁸Un magnífico estudio acerca del pronunciamiento civil de la sentencia condenatoria puede verse JUAN SANCHEZ, R., “*La responsabilidad civil en el proceso penal*”, Madrid, 2004.

liquidación no pudiera practicarse por otra causa legal.²¹⁹ Luego, para adaptar la normativa tributaria a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal, a nuestro modo de ver, caben tres posibilidades:

a) La primera posibilidad es mantener los efectos de la preferencia penal sobre todos los procedimientos tributarios hasta la firmeza de la resolución judicial.

En este caso, la única consecuencia de la reforma será que cuando el delito se hubiera consumado en periodos impositivos respecto a los cuales no hubiera prescrito el derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación de la cuota defraudada, el juez de lo penal no incluirá en la sentencia condenatoria el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, de modo que, concluido el proceso penal, y sin perjuicio de la ejecución de la pena privativa de libertad, será la Administración la que determine y exija el pago de la deuda tributaria mediante los procedimientos de liquidación y recaudación que en cada caso resulten de aplicación²²⁰.

La ventaja de esta solución es que, si bien no supone una alteración sustancial del modelo actual de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal, permite limitar la aplicación de lo establecido en la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria a los supuestos de sentencias condenatorias por un delito contra la Hacienda Pública cometido en un periodo impositivo respecto al cual se ha consumado el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación tributaria. El inconveniente es que se sigue difiriendo el cobro de la cuota defraudada a la finalización del procedimiento judicial.

b) La segunda posibilidad es limitar el efecto de la preferencia penal al procedimiento

²¹⁹ En este sentido FALCON y TELLA pone de manifiesto que: "[...] del tenor del nuevo apartado 5 –que se refiere como ya hemos visto a <<la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar>> en pasado- se desprende que la Agencia no debe necesariamente paralizar el procedimiento de liquidación cuando se inician actuaciones penales. Desde esta perspectiva, importa destacar que si bien la remisión del tanto de culpa al juez penal interrumpe la prescripción tanto del derecho a liquidar –art.68.1.b) LGT- como de las infracciones administrativas –art.189.3.b) LGT-, sin embargo la ley General tributaria solo ordena expresamente paralizar el procedimiento sancionador (art.180.1) y no el procedimiento inspector." FALCON y TELLA, R., "La reforma...", cit. p.3.

²²⁰ Se trata ni más ni menos que de recuperar la solución vigente hasta el año 1998, arbitrada en los hoy derogados artículos 10.5 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, y 66.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

sancionador tributario²²¹.

La ventaja de esta solución es que, al permitir el desarrollo simultáneo de las actuaciones administrativas de liquidación de la cuota tributaria defraudada, anticipa el cobro de la deuda y lo separa de las circunstancias y vicisitudes que afectan al proceso penal. El principal inconveniente son los efectos que sobre las garantías procesales del imputado pueden derivarse de la simultaneidad de procedimientos de investigación, así como también la posible contradicción entre la resolución que, sobre unos mismos hechos, pueda adoptar un juez de lo penal y un juez de lo contencioso-administrativo.

c) Y, finalmente, la tercera posibilidad es mantener la preferencia penal sobre el procedimiento inspector pero únicamente hasta el momento en que, por el juez de instrucción, se acuerde imputar o no la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

En este caso, la instrucción judicial no se verá afectada por una actuación concurrente de la Administración tributaria pero, una vez acordada la apertura del juicio oral, podrá practicarse la liquidación administrativa de la cuota defraudada sin necesidad de esperar a la conclusión definitiva del proceso penal. Con ello, se consigue respetar el principio de preferencia judicial y las garantías procesales del imputado pero sin demorar en exceso el ejercicio de la autotulela administrativa del crédito tributario.

En cualquier caso, y sea cual sea la opción que se escoja, lo cierto es que la cuota tributaria defraudada mantiene su naturaleza originaria de manera que, salvo en caso de prescripción, es la Administración Tributaria quien ejercerá las competencias que le son propias practicando la liquidación y exigiendo el pago de la deuda por el procedimiento

²²¹ En la Exposición de Motivos del Proyecto de reforma (núm.119-1) presentado y tramitado en el Congreso de los Diputados en la VIII Legislatura (2004/2008), el legislador se proponía como objetivo: "[...] *que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece ser la tendencia general en derecho comparado.*" Respecto a esta cuestión, JUAN LOZANO y TRIGO SIERRA entienden que la recomendación contenida en la norma proyectada: "[...] *no parece ser tanto que la remisión del expediente por presunto delito no se realice hasta que se haya ultimado procedimiento de inspección, sino más bien parece querer mantenerse la posibilidad de remisión del expediente con anterioridad pero sin que ello suponga la paralización del procedimiento para la liquidación y recaudación de la deuda tributaria.*" JUAN LOZANO, A., y TRIGO SIERRA, L., "Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública", en <<Actum Fiscal>>, núm.3, mayo 2007, p.47. Sin embargo, la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 5/2010 guarda silencio respecto a los efectos de la reforma en los procedimientos tributarios.

de recaudación²²². Luego, el único factor a decidir por el legislador tributario será si dicha liquidación de la cuota defraudada se practica antes, durante o después de que se dicte la resolución judicial por la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

En definitiva, desde perspectiva estrictamente procesal, pensamos que es posible una interpretación del artículo 180.1 LGT en virtud de la cual la concurrencia de los procedimientos tributarios con las actuaciones propias de una causa penal por un delito contra la Hacienda Pública se resuelva mediante la aplicación de un modelo de *preferencia penal limitada*, caracterizado por la distinta proyección del efecto suspensivo del inicio de las actuaciones judiciales según se trate del procedimiento de comprobación de la situación tributaria del contribuyente, o del procedimiento para imponer una sanción por la comisión de una infracción tributaria.

En el primer caso, una vez finalizada la investigación judicial de los hechos punibles, la Administración tributaria debe de poder regularizar de la situación tributaria del sujeto pasivo (condición que no siempre coincidirá con la de autor del delito) 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. Por el contrario, en lo que se refiere al procedimiento sancionador tributario, debe de mantenerse el efecto suspensivo hasta la conclusión del proceso penal, de modo que la eventual reanudación de la vía administrativa solo pueda producirse en caso de archivo, sobreseimiento o absolución²²³.

²²²En este sentido resulta particularmente oportuna la norma que el Proyecto de Reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (BOCG núm.17-1 de 7 de septiembre de 2012) pretende incorporar al artículo 305 del Código Penal según la cual: "La existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrá 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."

²²³ Por ello, únicamente en lo que se refiere al procedimiento sancionador, coincidimos con la posición de QUERALT quien, al comentar la STC 77/1983, de 3 de octubre, indica que: "El que la potestad de fijar los hechos corresponda a los tribunales penales y que la sanción administrativa deba retrasarse hasta que haya concluido el proceso criminal, no me parece una afirmación procesal, sino de claro alcance y sentido material. Parte de la unidad de ius puniendi estatal, unidad que no queda contradicha porque haya varias ramas sancionadoras en la medida en que las mismas se sujeten a un común haz de principios que permitan reconocer la función represora como tal y no como otra de diversa índole, como pudiera ser, por ejemplo si la presunta sanción tuviera exclusivamente, por sus resultados, carácter recaudatorio o confiscatorio", QUERALT, J., *op. cit.* p.11.

1.2.- Efectos tributarios de la litispendencia penal

Desde la perspectiva tributaria, la figura que el legislador ha utilizado para definir la situación en la que quedan los procedimientos tributarios una vez iniciado un proceso penal concurrente con ellos es la de la suspensión, entendida como un estado transitorio y provisional en el cual los procedimientos administrativos estarían detenidos a la espera del correspondiente pronunciamiento jurisdiccional²²⁴, para continuar con su tramitación ordinaria una vez recuperada la competencia administrativa para ejercer las potestades que en ellos se actúan²²⁵.

Desde la perspectiva procesal, la aplicación de un modelo de preferencia penal absoluta determina que la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produzca sobre los procedimientos tributarios iniciados (o pendientes de iniciación) una situación equiparable a la de litispendencia²²⁶, en virtud de la cual los órganos de la Administración tributaria deben cesar en sus actuaciones para favorecer la investigación judicial de los hechos contenidos en la denuncia o querrela presentada²²⁷.

²²⁴ En este sentido RUBIO SOLER indica que: "Son, sin embargo, los principios de preferencia de la jurisdicción penal y de seguridad jurídica, los que justifican esta paralización del procedimiento inspector como consecuencia del inicio de un proceso penal. A mi modo de ver, es incuestionable que debe producirse la paralización del procedimiento administrativo [...]. Aunque no se trate de un procedimiento sancionador, los hechos declarados probados por el órgano judicial deberían vincular, asimismo, al órgano administrativo pudiendo justificarse esta posición en el principio de seguridad jurídica [...]", en "Manual de delitos contra la Hacienda Pública", cit., p.249.

²²⁵ No obstante lo anterior, el Tribunal Económico Administrativo Central precisa que el efecto suspensivo deducido de la posible trascendencia penal de unos hechos puestos de manifiesto en el curso de una comprobación inspectora no alcanzan a la totalidad de tributos y periodos impositivos eventualmente incluidos en el alcance de la comprobación. En la Resolución de 27 de diciembre de 2007 (FJ 2), indica claramente que: "El alcance del precepto referido [art.77.6 LGT, actualmente 180.1 LGT] se restringe, como no puede ser de otro modo, a los conceptos tributarios o sanciones respecto de los cuales se haya apreciado una conducta constitutiva de delito sin que se extienda necesariamente a la totalidad de las actuaciones seguidas respecto un mismo contribuyente y, en particular, respecto a los conceptos tributarios o sanciones, como es el caso, en que no concurren los presupuestos constitutivos de delito fiscal [...] sin que el ordenamiento prevea las suspensión de las liquidaciones a practicar por otros tributos en el ámbito de las mismas actuaciones que de no llevarse a cabo conducirían a una inactividad administrativa determinante de las consecuencias previstas en el artículo 31.4 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos."

²²⁶ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 LECr: "Promovido juicio criminal en averiguación de delito o falta no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole si lo hubiere, en el estado en que se hallare hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal."

²²⁷ Para SANCHEZ HUETE la primacía de la jurisdicción penal: "[...] comporta un efecto suspensivo del procedimiento administrativo, tributario o punitivo, y un efecto de remisión a la jurisdicción penal. La competencia de la jurisdicción penal origina un efecto de prohibición, o negativo, y un efecto de vinculación, o positivo, que enmarca la primacía enunciada. El efecto negativo, o de prohibición, conlleva que no podrá imponerse sanción tributaria en caso de existir una pena sobre los mismos sujetos, hechos y fundamento. Para salvaguardar tal criterio, en primer lugar se remite el expediente al ámbito penal, en segundo lugar, se suspende la actuación tributaria, sancionadora o no, dada la genérica

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, la actual redacción del artículo 180.1 LGT no resuelve satisfactoriamente las distintas situaciones que se producen en los procedimientos tributarios que pueden verse afectados por la litispendencia penal pues, tomando como única referencia el procedimiento sancionador, atribuye los mismos efectos jurídicos a todos ellos independientemente del estado en que se encuentren en el momento en que se inicia la investigación judicial de los hechos denunciados.

Como reiteradamente ha puesto de manifiesto la doctrina y ratificado la jurisprudencia²²⁸, la actual configuración de los órganos de la Inspección de los tributos no les faculta para desarrollar actuaciones de policía judicial sino, en todo caso, de policía fiscal (administrativa)²²⁹. Luego, los efectos suspensivos sobre el procedimiento inspector que traen causa de la litispendencia penal encuentran su fundamento no tanto en razones sustantivas como en razones procesales, pues tienen por finalidad evitar que el obligado tributario deba atender a los órganos de la Inspección mientras se desarrolla la investigación judicial de la defraudación tributaria presuntamente delictiva²³⁰.

Si esto es así, al regular la suspensión del procedimiento inspector con fundamento en la litispendencia penal debería diferenciarse entre los supuestos en los que la denuncia administrativa se presenta una vez concluida su fase instructora, de los supuestos en los que la denuncia administrativa se presenta sin haberse desarrollado una comprobación

alusión a procedimientos administrativos del artículo 180 de la LGT, todo ello con suspensión del plazo de prescripción (art.68.6 LGT). El efecto positivo o de vinculación estrechamente relacionado con el anterior, se deriva de la resolución penal. Si existe condena: impide la imposición de sanción administrativa. Si la resolución es de archivo o devolución: se originan dos efectos, uno procedimental y otro sustantivo. Por un lado, se continua el procedimiento de sanción tributaria y se reanuda el cómputo de la prescripción y; por otro lado, continúa la tramitación administrativa de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieren considerado probados.” SANCHEZ HUETE, M.A., “La modificación del Código Penal...”, cit.p.1.

²²⁸ En palabras del propio Tribunal Constitucional: “[...] la Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco” (STC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 2º) y STC 76/1990, de 26 de abril).

²²⁹ A mayor abundamiento puede verse MARTINEZ HORNERO J., “Marco jurídico de la policía fiscal”, en Gaceta Fiscal, núm.125, octubre 1994, p.171.

²³⁰ Como explica CASADO OLLERO: “Conviene no confundir la investigación fiscal, esto es la actividad controladora e investigadora de la Inspección de los Tributos, con la función de descubrir delitos fiscales y proceder a su persecución.” CASADO OLLERO, G., “Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal”, cit., p.108.

CAPITULO SEGUNDO

de la situación tributaria del contribuyente a quien se atribuye la comisión de un delito contra la Hacienda Pública²³¹.

En el primer caso, si la investigación tributaria ha concluido no parece que la litispendencia penal impida a la Administración dictar el correspondiente acuerdo de liquidación y exigir el pago de la deuda tributaria defraudada pues, ultimada la comprobación administrativa del «hecho imponible», los órganos de la Inspección ya no desarrollan actuaciones que puedan concurrir con la investigación judicial del «hecho punible»²³². Tanto es así que en el artículo 32.2 RST se contempla la posibilidad de que la denuncia se presente una vez dictada la liquidación por la que se pone fin al procedimiento inspector sin que dicha circunstancia afecte al normal desarrollo de la instrucción penal²³³.

En el segundo caso, si la *notitia criminis* es comunicada al juez de lo penal sin haberse desarrollado una actuación inspectora previa, considerando que uno de los elementos a examinar por el juez instructor para decidir si efectúa o no la imputación de un delito contra la Hacienda Pública es el importe de la cuota tributaria defraudada, para comprobar si excede o no de 120.000 euros deberá efectuar las correspondientes diligencias judiciales (artículo 777 LECr). Luego, en estas circunstancias, es razonable que la litispendencia penal impida que pueda iniciarse la comprobación tributaria del hecho imponible, al menos hasta que concluya la investigación judicial de los hechos denunciados.

Pero incluso en este supuesto, una cosa es que el juez instructor verifique la concurrencia de una condición objetiva de punibilidad y otra muy distinta es que deba regularizar completamente la situación del contribuyente y liquidar la cuota tributaria

²³¹ En el Capítulo Primero hemos visto que en la mayoría de los supuestos previstos en el artículo 32.2 RST la denuncia administrativa se presenta una vez concluida la instrucción del procedimiento inspector, a sea en un momento inmediatamente anterior a la firma de las actas (que es lo habitual), ya sea una vez formalizadas pero antes de dictarse el acuerdo de liquidación, e incluso una vez adoptada la resolución administrativa por la que finaliza el procedimiento inspector.

²³² Como dice CASADO OLLERO: “[...] incluso en el caso de apreciación de un presunto delito fiscal, es posible la práctica de liquidaciones, pudiendo limitarse la suspensión al procedimiento sancionador.” CASADO OLLERO, G., “Ganancias no justificadas ...”. cit. p.293.

²³³ Otra cosa distinta acontecerá en caso de que el obligado tributario impugne dicha liquidación y, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, interponga recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en cuyo caso, si el proceso penal no hubiere concluido, el efecto suspensivo de la litispendencia se proyectaría, en todo caso, sobre el juicio contencioso-administrativo.

defraudada. Por ello, una vez concluida la instrucción penal, tanto si se decide iniciar la fase de juicio oral como si no, ya no se produce una situación de concurrencia que justifique la suspensión del procedimiento inspector, por lo que, a nuestro modo de ver, deberían reanudarse las actuaciones administrativas conducentes a verificar el hecho imponible realizado por el contribuyente y, en su caso, a liquidar (y recaudar) la deuda tributaria.

Planteada la cuestión en estos términos, la norma a considerar para establecer el momento en que debe entenderse concluida la situación de litispendencia respecto a un procedimiento inspector pendiente de iniciación es la contenida en la regla 4ª del artículo 779 LECr, según la cual, una vez ultimadas las diligencias previas, si el juez instructor considera que puede haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, dictará el auto de apertura de juicio oral en el que se relacionarán los hechos punibles y se identificará la persona o personas a quienes se imputa la defraudación tributaria penalmente sancionable. A partir de ese momento, la liquidación administrativa de la deuda tributaria no constituye una situación que concorra con el enjuiciamiento penal del comportamiento del obligado tributario, pues el fundamento de una posible sentencia condenatoria no depende tanto del «hecho imponible» como de las circunstancias en las que se produjo la falta de pago de la deuda tributaria.

Por todo ello, y desde una perspectiva estrictamente tributaria, algunas de las consecuencias indeseadas del actual modelo de preferencia penal absoluta podrían corregirse mejorando la regulación de los efectos suspensivos asociados a la litispendencia penal, diferenciando con precisión las distintas situaciones procesales que pueden producirse en relación con el estado de tramitación de los procedimientos tributarios distintos del sancionador y, en particular, en el procedimiento de inspección tributaria. Luego, a nuestro modo de ver, corresponde a la ley tributaria²³⁴ la función de regular con precisión tanto el momento en que se inicia y como aquel en que finaliza el efecto suspensivo que la instrucción penal supone sobre las potestades administrativas de liquidación y recaudación de la cuota tributaria defraudada.

²³⁴ El legislador penal no debería ocuparse de los aspectos relacionados con el reintegro de la cuota defraudada, entre otras razones porque podría producirse una elevación del rango normativo que dificultaría la ulterior actuación del legislador tributario.

1.3.- La prejudicialidad tributaria en el proceso penal

Con carácter general la doctrina y la jurisprudencia coinciden en señalar que el artículo 305.1 del Código Penal es un tipo penal en blanco²³⁵ que contiene elementos normativos de naturaleza tributaria que deben ser completados caso por caso para verificar si se cumple o no el comportamiento delictivo merecedor del reproche penal²³⁶.

Luego, para decidir si procede imponer una pena privativa de libertad como castigo por la comisión de una defraudación tributaria, a lo largo del proceso deberá dilucidarse si se ha producido un incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la persona o entidad respecto a la que se dirige la acción penal y, además, si dicho incumplimiento reviste una especial gravedad atendiendo al importe de la cuota tributaria dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida²³⁷.

²³⁵ Como explica CASADO OLLERO: "En la realidad jurídico-penal, relativa al delito fiscal, la existencia de una relación jurídico-tributaria válida constituye un auténtico presupuesto objetivo (implícito) del tipo delictivo. [...] Luego, tratándose del tipo delictivo del artículo 305 CP es de meridiana evidencia que sin hecho imponible (prius) no puede existir hecho punible (posterius) ni defraudación fiscal alguna: un impuesto que no es debido no puede ser objeto de evasión." CASADO OLLERO, G. "Ganancia Patrimoniales no justificadas y delito fiscal", en <<Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Banacloche>>, cit., p.279-280.

²³⁶ En este sentido resulta particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la STS de 20 de enero de 1996, según la cual: "[...] no siempre que el legislador usa conceptos o términos de órdenes distintos al penal para integrar el tipo penal, o para eximir o limitar o agravar la responsabilidad penal, estamos ante una cuestión prejudicial que deba ser tratada conforme al sistema ideado por el legislador. Cuando el artículo 305.2 del CP, por ejemplo, utiliza el concepto <<hecho imponible>>, al igual que cuando el art.234 CP utiliza el concepto <<cosas muebles>>, introduce en el tipo penal elementos constitutivos que no son estrictamente penales, que pertenecen al Derecho Tributario o al Derecho Civil o a la teoría general del Derecho, pero que en cualquier caso no admiten una declaración judicial, puesto que son definiciones legales, lo mismo que no cabe contradicción sobre el carácter <<mueble>> de un bien, ni sobre lo que sea <<hecho imponible>> en el orden civil o contencioso-administrativo, tampoco cabe cuando estos conceptos deben ser utilizados, con aplicación de las normas correspondientes, por jueces del orden penal. En estos supuestos el juez no aplica la norma en sentido jurisdiccional (juzgando), simplemente introduce conceptos jurídicos en su juicio lógico, en su sentencia."

²³⁷ Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO: "[...] la ilicitud del delito fiscal está determinada por el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado mediante el pago de tributos que surge de la ley fiscal. En el delito fiscal ese determinado mandato de acción (deber) –cuya infracción da lugar a la defraudación– es decir, a la tipicidad de la conducta, no viene expresado en la ley penal. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un determinado hecho imponible que da lugar a un determinado obligado tributario al pago de un tributo. Ambas cuestiones, la relativa al sujeto activo al referente al objeto material del delito no se encuentran expresadas, como se dijo, en la Ley penal. Se trata, por tanto, de un tipo penal de características especiales, es decir, de una ley penal en blanco." BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO, S., "Límites entre infracciones y delitos fiscales", en <<Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche>>, Madrid, 2008, p.190. CHOCLAN MONTALVO lo expresa con mucha claridad cuando pone de manifiesto que: "En realidad lo que ocurre es que el delito fiscal es, en esencia, un delito de omisión –no pagar lo que se debe– y, en consecuencia, debe determinarse en primer término

Si esto es así, el juez instructor que conozca de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, y sobretudo el juez sentenciador que conozca del juicio oral que en su caso se inicie, no solo deberán valorar los elementos probatorios aportados por las partes para acreditar la realización del hecho punible sometido a su enjuiciamiento, sino que también deberán decidir acerca de la realización del hecho imponible subyacente y, lo que es más importante, de su conversión en una magnitud económica: la cuota tributaria²³⁸.

Para desarrollar esta actividad, es obligado aplicar las normas reguladoras del impuesto eludido y practicar en sede judicial una liquidación tributaria que constituya la referencia cuantitativa, no solo para determinar si se cumple o no la condición objetiva de punibilidad establecida en el artículo 305.1 del Código Penal, sino también para fijar el importe de la multa a imponer en caso de sentencia condenatoria (pues la sanción económica prevista se define como un porcentaje aplicado sobre la cuota defraudada) y, cuando proceda, para cuantificar el importe de la indemnización que, en concepto de responsabilidad civil, deberá satisfacer el condenado; todo lo cual pone de manifiesto la trascendencia de la perjudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública²³⁹.

Con carácter general, podemos definir la perjudicialidad como una excepción a la regla de competencia material en virtud de la cual un órgano judicial conoce de una cuestión

en qué consiste el deber, para lo cual debe acudir a la normativa extrapenal", CHOCLAN MONTALVO, J.A., "La aplicación práctica...", cit., p.39

²³⁸ Como explica PONT CLEMENTE: "Cuando el juez penal se enfrenta en la mayoría de ocasiones a un presunto delito contra la Hacienda Pública deber resolver, en primer lugar, el problema de la determinación de la cuota tributaria correspondiente al supuesto concreto. Creía en 1987 y sigo creyendo ahora que nos hallamos ante una cuestión prejudicial por razón de la materia, cuya resolución se encomienda al propio Juez, pero como una decisión distinta e independiente del enjuiciamiento criminal propiamente dicho." PONT CLEMENTE, J.F., "El problema fundamental ...", cit., p. 3.

²³⁹ En el informe de diciembre de 2006 emitido por el Observatorio del Delito Fiscal (creado mediante convenio suscrito por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Hacienda) se llega a la conclusión de que (pag.13): "[...] sin perjuicio de los debates existentes, lo que es indudable es que todas las conductas que incluye el artículo 305 CP se insertan en el seno de una relación jurídico tributaria, en el sentido amplio del término. Consecuencia de lo anterior es que, tanto para determinar si se han producido tales comportamientos como para determinar el sujeto activo del delito o fijar la cuantía defraudada que sirve para delimitar si nos encontramos ante un delito fiscal o una infracción administrativa, se ha de acudir necesariamente a las normas extrapenales tributarias, tanto a las genéricas, como a las específicas del tributo de que se trate."

CAPITULO SEGUNDO

de carácter sustantivo regulada en normas jurídicas ajenas a la rama del Derecho que delimita el ámbito propio de su jurisdicción²⁴⁰.

Se trata de una figura que encuentra su fundamento en el principio de economía procesal y su expresión constitucional en el derecho a un juicio sin dilaciones indebidas²⁴¹ que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.1 de la Ley 6/1985, de 1 de julio, reguladora del Poder Judicial (LOPJ), atribuye al juez la competencia funcional para resolver determinados asuntos relacionados con el objeto del procedimiento del que conoce pero, a los solos efectos, de decidir sobre las materias de su competencia y sin que dicho pronunciamiento prejudicial vincule al juez del orden jurisdiccional que, por razón de la materia, le correspondería realizar el pronunciamiento definitivo²⁴².

La prejudicialidad en el proceso penal viene regulada en el Capítulo II del Título I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en el que se establece una regla general y una regla especial. Según lo dispuesto en el artículo 3 LECr, la competencia del juez de lo penal se extiende al conocimiento y decisión (a los solos efectos de la represión del delito) de las cuestiones civiles o administrativas que se encuentren íntimamente ligadas al hecho punible²⁴³. Por consiguiente, si a las cuestiones de carácter tributario planteadas en el juicio por delito contra la Hacienda Pública se les aplica el régimen de la denominada prejudicialidad <<no devolutiva>>, será el juez de lo penal quien las resolverá aplicando

²⁴⁰ Como explica REYNAL QUEROL: "El fenómeno de la prejudicialidad implica la existencia de una cuestión prejudicial y de una cuestión principal, dado que un asunto no es prejudicial en si mismo sino que es prejudicial con relación a otro. Es decir, para que una determinada cuestión pueda ser calificada de prejudicial debe haber otra, la cuestión principal, a la cual vaya referida, dado que la prejudicialidad precisamente describe la relación entre ambas. Esta relación se caracteriza por respetar la existencia autónoma de las dos cuestiones." REYNAL QUEROL, N., "La prejudicialidad en el proceso civil", Barcelona, 2006, p.32.

²⁴¹ Un excelente trabajo acerca de la noción constitucional de las dilaciones procesales puede verse en RIBA TREPAT, C., "La eficacia temporal del proceso. El juicio sin dilaciones indebidas", Barcelona, 1998.

²⁴² Según CORTES DOMINGUEZ: "Para que se aplique el sistema del art.10 de la LOPJ y 3 y ss. de la LECrim, la norma jurídica penal debe integrar en su supuesto de hecho elementos jurídicos de otros órdenes que sean cuestionables, es decir, que sean capaces por si mismos de integrar el objeto de un litigio civil, administrativo, tributario o laboral y, por tanto, el objeto del proceso penal." MORENO CATENA, V., y CORTES DOMINGUEZ, V., "Derecho Procesal Penal", cit., p.164.

²⁴³ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 LECr.: "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."

las normas del Derecho Tributario pero con arreglo a las exigencias probatorias del proceso penal²⁴⁴.

Sin embargo, en el artículo 4 LECr se establece una regla especial en virtud de la cual, si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o la inocencia del imputado, el Tribunal suspenderá el procedimiento penal hasta la resolución de aquella por el órgano correspondiente a la jurisdicción que resulte competente por razón de la materia. Se trata de la denominada prejudicialidad <<devolutiva>>²⁴⁵ que, aplicada al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, determina que sea un juez de lo contencioso-administrativo quien resuelva la cuestión prejudicial que pueda plantearse para establecer si se ha producido (o no) el incumplimiento tributario denunciado por la Administración²⁴⁶.

Luego, con arreglo a lo dispuesto en la norma procesal, para decidir el régimen aplicable a una determinada cuestión tributaria suscitada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez deberá examinar su contenido y calificar si el asunto que se le plantea se encuentra *íntimamente ligado al hecho punible* (pues en caso contrario puede rechazar su resolución) para, seguidamente, constatar si el sentido de la

²⁴⁴ Según lo dispuesto en el artículo 7 LECr.: "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." En este sentido, resulta particularmente ilustrativa la doctrina contenida en la STS de 6 de octubre de 2006 según la cual: "[...] la descripción típica del artículo 349 del CP/1973 (ahora 305 CP) es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios y será al campo administrativo al que debemos acudir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art.7 LECrim), como la determinación de la deuda tributaria, su cuantificación, etc... pero en última instancia el juez penal, en lo atinente a la valoración probatoria, principios procesales, presunciones procesales y demás cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia."

²⁴⁵ No obstante, pese a la tradición académica de contraponer los términos <<devolutiva>> y <<no devolutiva>> para definir cuál el órgano judicial que debe resolver el asunto, resulta particularmente oportuna la matización de CORTES DOMINGUEZ, en el sentido de que en las denominadas cuestiones prejudiciales devolutivas: "[...] ya no nos encontraríamos ante una cuestión prejudicial sino ante una <<causa prejudicial>>: es decir, ante una decisión previa de un juez distinto, que debe ser tomada como base de la decisión del juez penal. De igual modo, una cuestión prejudicial no puede calificarse como no devolutiva, pues en esencia nunca puede ser devolutiva. Por tanto, desde el punto de vista de la naturaleza son distintas, e igual cabe decir de los efectos jurídicos que cada decisión comporta. Desde este punto de vista, la terminología empleada por la LOPJ (art.10) (<<asuntos>>) es mucho más apropiada y menos conflictiva.", MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, *op. cit.* p.166.

²⁴⁶ Según lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, los juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo: "[...] conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujetas a derecho administrativo[...]."

CAPITULO SEGUNDO

decisión que pueda adoptarse respecto al mismo puede ser *determinante* para la culpabilidad o inocencia del imputado²⁴⁷.

Si la cuestión prejudicial tributaria cumple la primera condición pero no cumple la segunda, el juez de lo penal la resolverá como parte integrante del objeto del proceso penal²⁴⁸. Por el contrario, si la cuestión prejudicial tributaria reúne ambas condiciones, el juez debería suspender el procedimiento y emplazar a las partes para que, en un plazo no superior a dos meses, acudan al juez de lo contencioso-administrativo para resolver la controversia que en ella se deduce²⁴⁹.

Desde hace muchos años la práctica judicial española se ha decantado abrumadoramente por el carácter no devolutivo de las cuestiones prejudiciales que se producen en el proceso penal²⁵⁰. El modelo de preferencia penal se encuentra tan consolidado en nuestro ordenamiento jurídico que el recurso a las cuestiones devolutivas es prácticamente residual²⁵¹. Sin embargo, esta situación parece que

²⁴⁷ A tal efecto, GIMENO SENDRA aporta un criterio particularmente aplicable al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública cuando señala que: "[...] *debieran ser objeto de tratamiento devolutivo y excluyente las acciones susceptibles de ser subsumidas en un concurso aparente de leyes, tanto penales, como civiles o administrativas, es decir, cuando una determinada acción recibe simultáneo reproche y de la misma naturaleza por el Derecho Penal y por el Civil o Administrativo, lo que acontece en todo aquellos casos, con respecto a los cuales el CP de 1995 procedió, de la noche a la mañana, a convertir en ilícitos penales lo que hasta la fecha eran meros ilícitos administrativos o incluso civiles.*", GIMENO SENDRA, V., "Cuestiones prejudiciales....", *cit.*, p.27.

²⁴⁸ En este sentido resulta particularmente oportuna la indicación de BALLBE MALLOL cuando advierte que: "*En realidad, pese al nombre, las cuestiones prejudiciales del artículo 3 LECrim no son propiamente anteriores al juicio por parte del órgano juzgador sino que son simultáneas. Resulta que en el análisis del juicio, el juez se encuentra con la necesidad de configurar parte de su razonamiento con elementos normativos provenientes de otras ramas del Derecho. En este sentido, las cuestiones no son propiamente prejudiciales. Además, su existencia no depende de la proposición de las partes o del mismo juez, sino que surge como cualquier elemento constitutivo del tipo penal.*" BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., "*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*", *cit.*, p.173.

²⁴⁹ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4 LECr., si transcurrido dicho periodo la parte que ha planteado la cuestión prejudicial no acredita el inicio del correspondiente procedimiento judicial, el Secretario judicial, mediante diligencia, alzará la suspensión y continuará el proceso penal.

²⁵⁰ La doctrina del Tribunal Supremo viene perfectamente reflejada en la STS de 21 de Septiembre de 2002 cuando establece que: "*La determinación de la cuota defraudada como elemento del tipo delictivo prevenido en el artículo 305 del CP/1995 (antes 349 del CP/1973) constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa tributaria que conforme a la regla general prevenida en el artículo 10.1 de la LOPJ debe resolver el propio órgano jurisdiccional penal. Este criterio se contiene asimismo en las sentencias de 24 de febrero de 1993, de 25 de febrero de 1998 y de 30 de octubre de 2001.*" Esta posición jurisprudencial ha llevado a algún sector doctrinal a plantearse si la norma contenida en el artículo 10 LOPJ no había producido una derogación de facto del artículo 4LECr. En este sentido puede verse SENES MONTILLA, C., "*Las cuestiones prejudiciales en el sistema procesal español*", Madrid, 1996.

²⁵¹ Es doctrina consolidada del Tribunal Supremo que corresponde al juez penal determinar el importe de la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública pues constituye un elemento objetivo del delito que debe ser fijado en el proceso penal, todo lo cual constituye una cuestión prejudicial que debe resolver el propio órgano jurisdiccional. Al respecto pueden verse, entre otras: STS

empieza a experimentar una cierta evolución, sobre todo a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional 30/1996, de 24 de febrero²⁵², donde se pone de manifiesto que, en determinados supuestos, esta práctica forense puede quebrantar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, principalmente en su manifestación al derecho al juez predeterminado por la ley.

En particular, según el Alto Tribunal: “[...] cuando el ordenamiento jurídico impone la necesidad de deferir el conocimiento de otro orden jurisdiccional a una cuestión prejudicial, máxime cuando el 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 fundada en Derecho y no arbitraria, contenidos esenciales del derecho fundamental reconocido en el artículo 24 CE.”

La principal consecuencia de esta doctrina ha sido un cierto resurgimiento de las cuestiones prejudiciales devolutivas, particularmente en aquellos procesos penales en los que, por el carácter imperfecto o incompleto del tipo penal aplicable, para su integración es necesario acudir al Derecho Administrativo²⁵³.

Sin embargo, por las especiales características de la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública, y como consecuencia del efecto que la litispendencia penal produce sobre los procedimientos tributarios concurrentes con el proceso penal, aunque el juez de lo penal entendiera que una determinada cuestión prejudicial podría ser determinante de la culpabilidad o inocencia del imputado, difícilmente podrá seguirse el cauce

27.12.1990, STS 3.12.1991, STS 24.02.1993, STS 25.02.1998, STS 6.11.2000, STS 30.10.2001, STS 5.12.2002 y STS 3.04.2003)

²⁵² La doctrina contenida en esta sentencia se confirma en la STC 50/1996, de 26 de marzo, STC 91/1996, de 27 de mayo, STC 102/1996, de 11 de junio, y en la STC 225/2000. Según BALLBE MALLOL: “[...] no es exagerado afirmar que la STC 30/1996, de 26 de febrero, tiene la virtualidad de <<resucitar un muerto>> toda vez que la técnica de la prejudicialidad devolutiva había sido prácticamente abandonada por la mayoría de la doctrina procesal [...]”, BALLBE MALLOL, M., “La prejudicialidad...”, cit. 206.

²⁵³ En palabras de BALLBE MALLOL: “Se trata pues, no solo de una técnica de relación ente órdenes jurisdiccionales sino de un verdadero mandato constitucional de protección del ciudadano a través de la afirmación y extensión de la jurisdicción contencioso-administrativa.” BALLBE MALLOL, M., “La prejudicialidad...”, cit., p.207.

CAPITULO SEGUNDO

previsto en el artículo 4 LECr pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 128 de la Ley 39/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), para admitir a trámite un recurso contencioso-administrativo es necesario acreditar el agotamiento previo de la vía administrativa; circunstancia que en el presente caso requiere: i) que se dicte la correspondiente liquidación tributaria, ii) que el contribuyente la impugne mediante la iniciación del correspondiente procedimiento revisor en vía administrativa, iii) y que dicho procedimiento se resuelva mediante un fallo confirmatorio de la liquidación²⁵⁴ .

En otras palabras, para aplicar el régimen de la prejudicialidad devolutiva en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sería necesario que el juez suspendiera el procedimiento jurisdiccional y, al propio tiempo, alzase la suspensión del procedimiento administrativo producida como consecuencia de la presentación de la denuncia o querrela para que, seguidamente, la Administración Tributaria ultimara la comprobación de la situación tributaria del contribuyente y dictará la correspondiente liquidación que, una vez confirmada en la vía económico-administrativa, constituiría el objeto de un recurso contencioso-administrativo; y todo ello en el plazo de dos meses (!).

La secuencia procedimental expuesta pone de manifiesto por si misma que, desde la perspectiva procesal, la actual configuración del modelo de preferencia penal absoluta en materia de delito contra la Hacienda Pública resulta incompatible con el régimen general de prejudicialidad devolutiva²⁵⁵ pues, salvo los supuestos excepcionales en los que la denuncia se presenta una vez finalizado el procedimiento inspector, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal constituye un obstáculo insalvable para

²⁵⁴ Como acertadamente advierte RIBES RIBES: "[...] el artículo 180.1 LGT impone a la Administración tributaria la obligación de paralizar el procedimiento y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, cuando estime que las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, imperativo éste que imposibilita el cumplimiento de lo dispuesto en el art.4 LECrim ya que todavía no existirá, normalmente, ni acto administrativo de liquidación ni por tanto litis pendiente o posibilidad de su establecimiento por parte de los Tribunales económico-administrativos." RIBES RIBES, A., "Aspectos procedimentales ...", cit., p.56.

²⁵⁵ Así lo advierte también RUIZ GARCIA para quien: "En los casos de delito contra la Hacienda Pública, esa posibilidad únicamente podría tener sentido en el supuesto, que hay que reputar excepcional, previsto en el apartado tercero del artículo 32.2 RS, es decir cuando en el momento de pasar el tanto de culpa al órgano judicial ya se ah dictado el acto de liquidación". Por ello concluye señalando que: "Puede, en consecuencia, sostenerse que existe contradicción entre lo dispuesto en el artículo 4 LECrim y la regulación adoptada en el artículo 180.1 LGT. [...] la solución debería ser establecida por una norma específica que, inspirada en los principios fundamentales que regulan la institución de la cuestión prejudicial, abordara de forma directa las peculiaridades que se suscitan en el supuesto concreto", RUIZ GARCIA, J.R., "La relación...", cit. p.26.

que un juzgado de lo contencioso-administrativo se pronuncie acerca de la controversia que se deduce de una cuestión tributaria planteada en el proceso penal²⁵⁶.

Por ello, salvo que de *lege ferenda* se avance en la implantación de un modelo de preferencia penal limitada en los términos expuestos en el apartado anterior, la aplicación de las normas en las que se define el hecho imponible y se cuantifica la cuota tributaria debe realizarla en todo caso (y probablemente a su pesar) un órgano jurisdiccional que no dispone de los instrumentos técnicos ni de la formación necesaria para enjuiciar adecuadamente la sujeción a derecho de la liquidación practicada por la Administración o por el Ministerio Fiscal para fundamentar el ejercicio de la acción penal²⁵⁷.

Ante una situación como la descrita, a nuestro modo de ver, muchos de los problemas técnicos derivados de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública podrían resolverse mediante la creación de una <<jurisdicción fiscal>> que, a imagen y semejanza de la jurisdicción mercantil de reciente creación²⁵⁸, conociera de los asuntos relacionados con la aplicación del sistema tributario, tanto en lo que se refiere al control de los actos dictados por la Administración (ya sean

²⁵⁶ Así lo advierte también GIMENO SENDRA cuando señala que la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882 no contempla las consecuencias de la exigencia del agotamiento de la vía administrativa previa, de modo que: "[...] si el tribunal sugiriera a las partes la interposición de un recurso contencioso-administrativo extemporáneo, devendría inútil el planteamiento de la cuestión devolutiva, pues el juzgado o tribunal habría de inadmitirlo por haber caducado el plazo para la interposición del recurso (art.51.1.d) LJCA.", GIMENO SENDRA, V., "Cuestiones...", cit., p.29.

²⁵⁷ Particularmente acertado nos parece el razonamiento de PONT CLEMENTE cuando señala que: "Si se aplicaran las reglas generales al delito contra la Hacienda Pública, el juez decidiría muy corrientemente que la cuestión tributaria fuera devolutiva. Sin embargo, la ley ordena al juez penal que resuelva él mismo y no solo a efectos de su jurisdicción, sino también a los de la contencioso-administrativa, dado que en caso de condena la liquidación deviene firme y en caso de sobreseimiento o absolución queda sujeta a los hechos declarados probados. Contra el principio general de la ley ritual, la decisión extrapenal tomada por el Juez en el seno de un proceso penal pasa en autoridad de cosa juzgada. Esta circunstancia es verdaderamente excepcional en nuestro ordenamiento, dado que comporta la preterición del juez natural (contencioso-administrativo) a favor del penal y que ha hecho nacer, consiguientemente, una jurisprudencia tributaria de las salas del penal, sin ningún elemento de unidad con la verdadera jurisprudencia tributaria, con resultados algo pintorescos y preocupantes." PONT CLEMENTE. J.F., *op. cit.* p.4.

²⁵⁸ La jurisdicción mercantil fue creada mediante la Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, que introdujo el artículo 86 *ter* a la Ley Orgánica del Poder Judicial, a fin de crear un juzgado especializado en el conocimiento integral de las cuestiones que se deducen en los concursos de acreedores, con arreglo a los nuevos criterios establecidos por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

liquidaciones o sanciones), como en lo que se refiere a la imposición de las sanciones penales por la defraudación tributaria de especial gravedad²⁵⁹.

De este modo, un juez especializado en derecho tributario, al tiempo que resolviera acerca de la adecuación a derecho de la liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada, podría valorar la concurrencia del elemento subjetivo en el comportamiento del obligado tributario a fin de decidir si el incumplimiento tributario descubierto merece una sanción penal o una sanción administrativa²⁶⁰.

1.3.1.- La prejudicialidad tributaria en la calificación penal de la conducta delictiva

En el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública las cuestiones prejudiciales tributarias pueden suscitarse en cualquiera de sus fases²⁶¹, ya sea durante la instrucción, ya sea durante el juicio oral, pues la definición de una condición objetiva de punibilidad directamente vinculada con el importe de la deuda tributaria defraudada determina que tanto el juez instructor como el juez sentenciador, para adoptar las resoluciones que les competen, deban aplicar una normativa ajena al Derecho Penal.

²⁵⁹ En el mismo sentido se pronuncian BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO cuando señalan que: “[...] somos de la opinión que una materia tan sumamente compleja como la relativa al delito fiscal, exigiría un juzgado especializado dedicado a la materia propia con una policía judicial también especializada en la vigilancia y represión del fraude fiscal”, BAJO FERNANDEZ, M.A., y BACIGALUPO, S., “Derecho Penal Económico”, cit., p.208.

²⁶⁰ Entretanto, una posible solución no exenta de problemas técnicos es la que propone RUIZ GARCIA cuando señala que: “[...] debería reconocerse como regla general la competencia del juez penal para resolver la cuestión prejudicial tributaria, pero debería atribuirse también la facultad de suspender el proceso penal y deferir el conocimiento de la citada cuestión prejudicial al órgano competente; de esta forma se posibilitaría que el juez penal pudiera optar entre resolver directamente la cuestión o remitirla al órgano especializado según las características del caso concreto. El deferimiento debería efectuarse a la Administración tributaria para que concluyera el procedimiento y dictara el correspondiente acto de liquidación contra el que el interesado podría interponer recurso contencioso-administrativo. El retraso en la tramitación del proceso penal que conllevaría esta solución podría reducirse considerablemente eliminando en estos casos la vía económico-administrativa.” RUIZ GARCIA, J.R., “La relación...”, cit. p.27.

²⁶¹ Así lo advierte también BALLBE MALLOL para quien, si bien en principio, en un procedimiento penal ordinario no parece que dichas cuestiones puedan suscitarse en la fase de instrucción, en el procedimiento penal abreviado, habida cuenta que la causa pasa al tribunal sentenciador una vez efectuado el escrito de acusación: “[...] si se impide la formulación de la cuestión prejudicial en la fase de instrucción puede suceder que el acusado se vea sometido a un procedimiento innecesario con los perjuicios que ello comporta sin haber podido esgrimir esa causa prejudicial para evitar el procesamiento penal.”, BALLBE MALLOL, M., “La prejudicialidad ...”, cit., p.184.

a) La prejudicialidad en la fase instructora

Desde la perspectiva procesal, la cuantía establecida en el artículo 305.1 del Código Penal para atribuir relevancia criminal a una defraudación tributaria, constituye un elemento objetivo para decidir la competencia del órgano (administrativo o judicial) titular de la potestad para imponer la sanción (tributaria o penal) que el ordenamiento jurídico establece en función de la gravedad del incumplimiento tributario descubierto. Sin embargo, aún tratándose de un elemento objetivo, el importe de la cuota defraudada no es un <<hecho>> sino el resultado de un razonamiento jurídico, a menudo muy complejo, en virtud del cual se atribuye un valor económico a determinados acontecimientos descritos por la norma tributaria como reveladores de la capacidad contributiva de una persona o entidad.

Por ello, en la fase inicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, y aunque solo sea a efectos de decidir si admite a trámite la denuncia presentada por la Administración (art. 269 LECr) o la querrela presentada por el Ministerio Fiscal (art. 313 LECr), el juez instructor debe comprobar que, por parte del órgano denunciante o del querellante, se atribuye al denunciado la falta de pago de una cuota tributaria o la indebida percepción de una devolución tributaria por importe superior a de 120.000 euros. Luego, salvo en aquellos casos en los que por el Ministerio Fiscal se justifique adecuadamente las razones por las que no puede cuantificarse la deuda tributaria defraudada en el momento de presentar la querrela, el juez instructor rechazará iniciar diligencias judiciales contra un contribuyente sin conocer, al menos indiciariamente, el importe de la obligación de pago cuya elusión constituye el presupuesto del delito que se le imputa.

Una vez concluidas las diligencias previas, para decidir la imputación del hecho punible que la Administración o el Ministerio Fiscal atribuyen a un determinado contribuyente, será necesario que el juez instructor tome consciencia de la trascendencia económica del incumplimiento tributario que subyace en la querrela, y para ello deberá examinar el contenido del expediente administrativo que, con arreglo a lo expuesto en el capítulo anterior, debe acompañar a la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública o, en su caso, el resultado de las diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal.

CAPITULO SEGUNDO

Cuando la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública surge como consecuencia de la comprobación administrativa de la situación tributaria de un determinado contribuyente, la cuantificación (o liquidación en sentido económico) de la cuota defraudada debe efectuarla la Administración tributaria pues, como hemos visto en los capítulos anteriores, constituye uno de los elementos que justifican la decisión de presentar de la denuncia y la suspensión del procedimiento inspector. Sin embargo, en aquellos casos en los que la Administración advierta la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública en unos hechos puestos de manifiesto al margen de un procedimiento de inspección y los ponga en conocimiento del Ministerio Fiscal sin efectuar la correspondiente comprobación del hecho imponible, el importe de la cuota tributaria defraudada deberá establecerse con fundamento en los elementos de prueba obtenidos mediante las diligencias de investigación normalmente desarrolladas por la policía judicial con el auxilio de funcionarios de la Administración tributaria.

Por consiguiente, salvo en aquellos casos excepcionales en los que, por las circunstancias de la defraudación, sea necesario requerir la práctica de diligencias previas sin disponer de los elementos de prueba para cuantificar provisionalmente la deuda presuntamente defraudada, el importe de la cuota tributaria quedará fijado de modo preliminar en la querrela sin que, en principio, deba ser objeto de revisión crítica por parte del juez instructor.

No obstante lo anterior, en caso de que el imputado se oponga a la cuantificación de la deuda tributaria realizada por el Ministerio Fiscal, y siempre que aporte algún indicio de prueba que permita entender que la cuantía de la defraudación que se le atribuye no supera la condición objetiva de punibilidad establecida en el artículo 305.1 del Código Penal²⁶², podría suscitarse una cuestión prejudicial acerca del importe de la cuota defraudada que deberá ser resuelta por el juez instructor en el momento de decidir si ordena la apertura de la fase de juicio oral o acuerda el sobreseimiento de la causa.

En este caso, considerando que en la fase instructora del proceso penal no se decide acerca de la culpabilidad o inocencia del imputado sino únicamente acerca de la

²⁶² Supongamos que, por la defensa, se aportan facturas de gasto no consideradas por la Inspección que de ser aceptadas como reales minorarían significativamente la base imponible en impuestos directos (IRPF o IS), o directamente la cuota a ingresar en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

verosimilitud de los hechos denunciados, entendemos que se trata de una cuestión prejudicial no devolutiva en virtud de la cual el juez instructor aplicará las normas reguladoras del tributo presuntamente eludido y resolverá acerca de si el importe de la cuota defraudada excede o no de 120.000 euros.

b) La prejudicialidad en la fase de juicio oral

En la fase de juicio oral corresponde a la acusación acreditar que la deuda tributaria defraudada supera el límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal y, para ello, se servirá fundamentalmente del informe evacuado por los órganos de la Inspección de los Tributos responsables de la comprobación de la situación tributaria del imputado por un delito contra la Hacienda Pública en el que se recogerán:

i) En primer lugar, los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso del procedimiento inspector o, en su caso, durante la fase de instrucción del proceso; ii) En segundo lugar, las normas jurídicas de las que surge la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del delito; iii) Y, finalmente, los cálculos realizados para cuantificar la deuda tributaria que el acusado debió ingresar dentro del plazo legalmente establecido o la devolución tributaria indebidamente percibida.

Todos y cada uno de los elementos determinantes de la deuda tributaria subyacente en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública pueden ser discutidos por la defensa, pues si consigue convencer al juez de que el acusado no ha realizado el hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento determina el nacimiento de la responsabilidad penal (o de que el importe de la cuota defraudada no supera los 120.000 euros) obtendrá una sentencia absolutoria. Por consiguiente, y sin perjuicio del debate procesal acerca del elemento subjetivo (dolo) o de los aspectos relativos a la prescripción de la acción penal, lo habitual en el juicio por delito contra la Hacienda Pública será que se produzca una controversia técnica acerca de la adecuación a derecho de la cuota tributaria que la Administración y el Ministerio Fiscal afirman que ha sido objeto de defraudación pues: si no hay deuda, no hay delito.

Si esto es así, a nadie se le oculta el carácter prejudicial del pronunciamiento del juez de lo penal acerca de la existencia y de la cuantía de la deuda tributaria de la que debe

CAPITULO SEGUNDO

responder el contribuyente imputado en un proceso por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, resulta mucho más complejo discernir cuales de dichas cuestiones se encuentran íntimamente ligadas al hecho punible y, de entre ellas, cuales son las que resultan determinantes de la culpabilidad o inocencia del acusado²⁶³.

Una primera aproximación en la búsqueda del criterio a seguir para decidir el régimen aplicable a las cuestiones prejudiciales tributarias que se plantean en el juicio penal por delito contra la Hacienda Pública sería diferenciar su tratamiento procesal según cuál sea su naturaleza y, para ello, podrían establecerse tres categorías: Las de carácter formal, las relacionadas con el hecho imponible y las relacionadas con la cuota tributaria.

Las cuestiones tributarias que puedan suscitarse en el proceso penal acerca de la observancia por la Administración de las normas reguladoras del ejercicio de sus potestades de comprobación o de liquidación no deberían ser objeto de enjuiciamiento en sede penal, pues no se trata de aspectos íntimamente ligados al hecho punible, ni menos aún de cuestiones de las que dependa en sentido del fallo que pueda dictarse. Es decir, en aquellos casos en los que la denuncia se presenta una vez desarrollado un procedimiento inspector (o incluso una vez dictada la correspondiente liquidación tributaria), las eventuales irregularidades formales que pueda invocar la defensa son aspectos de legalidad tributaria <<separables>> del juicio penal que, como no podría ser de otra manera, no tiene carácter revisor de la actuación administrativa sino que tiene por objeto valorar el comportamiento del obligado tributario. Por consiguiente, en este caso ni siquiera se tratará de una cuestión prejudicial.

En cuanto a las cuestiones que se planteen acerca de la efectiva realización del hecho imponible (como antecedente lógico del delito), considerando que, por regla general, consistirán en un debate acerca de los elementos de prueba aportados por la acusación, es razonable entender que se trata de una controversia de carácter eminentemente fáctico y estrechamente relacionada con el hecho punible, para cuya resolución el juez

²⁶³ A tal efecto, para BALLBE MALLOL la devolutividad de la cuestión prejudicial administrativa en el proceso penal debe cumplir con dos requisitos: que sea determinante de la culpabilidad o inocencia, y que sea efectivamente cuestionable o, lo que es lo mismo, que pueda ser efectivamente resuelta por los órganos administrativos dentro del plazo al efecto establecido. BALLBE MALLOL, “*La prejudicialidad...*”, cit., p.189.

sentenciador aplicará los criterios propios de la carga de la prueba en el proceso penal²⁶⁴. Por otra parte, considerando que, para configurar el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el legislador tributario se sirve habitualmente de conceptos y figuras propias de otras ramas del derecho, las cuestiones prejudiciales que pueden suscitarse en relación al hecho imponible subyacente más que un carácter propiamente tributario tendrán una naturaleza civil, mercantil, contable o incluso laboral²⁶⁵.

Luego, respecto a este tipo de cuestiones el único tratamiento posible es el de la prejudicialidad no devolutiva, pues por la naturaleza administrativa del acto de liquidación de la deuda tributaria ni cabe plantear la cuestión ante un juez del orden civil o mercantil, ni la eventual intervención de un juez de lo contencioso-administrativo para resolver este tipo de cuestiones (que también le son ajenas y, por consiguiente, prejudiciales para él) aportaría al proceso una superior calidad técnica a la propia del juez de lo penal.

Finalmente, en cuanto a las cuestiones que se susciten respecto a la cuantificación de la cuota tributaria que, según la Administración y el Ministerio Fiscal, resulta de la realización del hecho imponible ocultado por el contribuyente, son las que, a nuestro modo de ver, concentran el debate propiamente tributario que se deduce en el seno de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y, por consiguiente, por su carácter eminentemente jurídico, es respecto a ellas que el juez de lo penal debe decidir si las resuelve prejudicialmente como parte integrante del objeto del proceso o bien autoriza a las partes para que las planteen ante un órgano de lo contencioso-administrativo²⁶⁶.

²⁶⁴ En este sentido coincidimos plenamente con PONT CLEMENTE cuando advierte que: *“Un error frecuente en la materia que nos ocupa es el de considerar que la resolución sobre la cuestión prejudicial tributaria como íntegramente comprendida en el capítulo de hechos probados. Éste es un espejismo falso y peligroso. Falso, porque la apreciación de si existe o no obligación tributaria y su cuantificación es perfectamente subsumible en la quaestio iuris como también lo es la decisión sobre la calificación de ciertos hechos, actos o negocios, dado que la calificación es una operación jurídica. Los hechos se circunscriben al actuar humano y sobre ellos el juez ha de afirmar su veracidad procesal o negarla. La valoración jurídica de los hechos o el juicio sobre sus consecuencias tributarias forman parte del discurso intelectual del juez en el ejercicio de su oficio. Peligroso, por lo que la discusión no es baladí, dado que la segunda instancia penal no puede alterar el capítulo de hechos probados de la primera, capítulo artificiosamente pleno de temas totalmente inmersos en la quaestio iuris y ajenos a la quaestio facti.”* PONT CLEMENTE, F.J., op. cit. p.6.

²⁶⁵ A la misma conclusión llega PONT CLEMENTE, J. F., op. cit. p.6

²⁶⁶ En este sentido resulta particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional 87/2001, de 2 de abril (reproducido posteriormente en la STC 233/2005, de 26 de septiembre) cuando, en ocasión de una posible defraudación delictiva con origen en un incremento no

CAPITULO SEGUNDO

En este sentido, a favor de la aplicación de un régimen de prejudicialidad devolutiva se pronuncian quienes consideran que la actual complejidad de la normativa tributaria exige del juez de lo penal un razonamiento jurídico que supera los límites del normal ejercicio del *ius puniendi* del Estado²⁶⁷. Además, si la determinación judicial de la deuda que resulta de la realización del hecho imponible se realiza en sede contencioso-administrativa, se evitará que unos mismos hechos puedan fundamentar resoluciones distintas (la penal prejudicial y la tributaria definitiva) acerca del importe de la cuota defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública²⁶⁸.

Ante tales argumentos podría objetarse que, aplicar con carácter general un régimen de prejudicialidad devolutiva, supondría volver a la situación semejante a la de preferencia administrativa cuyo evidente fracaso en la persecución del delito contra la Hacienda Pública aconsejó priorizar la represión penal a la liquidación tributaria, al tiempo que abriría las puertas a la utilización de este tipo de cuestiones para dilatar aún más la causa penal hasta convertir la sanción privativa de libertad en una posibilidad remota y, en todo caso, dependiente de la firmeza del acto administrativo de liquidación²⁶⁹.

justificado de patrimonio señala 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 sobre la renta de las personas físicas, pues este 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: la existencia misma de incrementos patrimoniales, esto es, una diferencia entre el patrimonio declarado en las declaraciones correspondientes a los ejercicios analizados [...] y el momento posterior en el que aflora o se descubren los elementos patrimoniales; y su carácter fiscalmente no justificado, es decir, no haber contribuido ya previamente por ellos o no estar sujetos a contribución.”*

²⁶⁷ Según BALLBE MALLOL: *“La lógica del precepto es clara: si hay que decidir cuestiones tan importantes y trascendentes que determinen la culpabilidad o inocencia (existencia o inexistencia de delito), el juicio debe ser técnicamente perfecto y por ello la jurisdicción competente tiene que ser la que corresponda al tipo de asunto que haya que decidir y no el propio juez penal.”* BALLBE MALLOL, M., *“La prejudicialidad...”*, cit, 181.

²⁶⁸ Como dice BALLBE MALLOL, recogiendo respecto a esta cuestión la posición de MARTI DEL MORAL: *“La prejudicialidad devolutiva impide que la sentencia penal que conoce de la prejudicialidad sea contradictoria con la sentencia contencioso-administrativa, procurando bien que la sentencia penal no se dicte, bien que se someta a aquella. De esta forma, las posibilidades de contradicción entre las resoluciones de los distintos órdenes jurisdiccionales disminuye considerablemente.”* BALLBE MALLOL, M., *“La prejudicialidad...”*, cit. p.190.

²⁶⁹ Según APARICIO PEREZ: *“[...] la solución no se encuentra en el permanente <<auxilio jurisdiccional>> por vía de cuestiones que una jueces le planteen a otros. Esto sería colocar al delito fiscal en la vía muerta de la interminable sucesión de procedimientos y recursos. La solución está en que el Juez penal sea capaz por sí mismo de resolver con conocimiento de causa sin necesidad de plantear primero cuestiones prejudiciales devolutivas.”* APARICIO PEREZ J., *“El delito fiscal a través de la jurisprudencia”*, Pamplona, 1997, p.219.

Si a todo ello se añade que, tal como hemos expuesto en apartados anteriores, el efecto suspensivo que la litispendencia penal produce sobre los procedimientos tributarios de liquidación de la deuda impide que, iniciado un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, se disponga del acto administrativo de liquidación que debería ser objeto de revisión por parte del juez de lo contencioso-administrativo, se llega a la conclusión que, con el actual modelo de preferencia penal absoluta, no puede aplicarse un régimen de prejudicialidad devolutiva, aunque la cuestión que se suscite sea determinante de la culpabilidad o inocencia del acusado²⁷⁰.

A estas consideraciones puede añadirse un argumento adicional que tiene que ver con la extensión y naturaleza de la jurisdicción contencioso-administrativa. Si, como hemos expuesto, las cuestiones tributarias acerca de la forma del acto administrativo de liquidación tributaria (y del procedimiento seguido por la Administración para dictarlo) no tienen relevancia a efectos de determinar la trascendencia penal de una determinada defraudación tributaria, no tiene sentido pedirle a un juez de lo contencioso-administrativo que, con carácter prejudicial, se pronuncie acerca de la adecuación a derecho de una cuota tributaria pero sin entrar a revisar la legalidad del acto administrativo en el que dicha liquidación se contiene.

Por consiguiente, y dejando de lado los impedimentos formales anteriormente indicados, la utilización de la cuestión prejudicial devolutiva indirectamente introduciría en el proceso penal aspectos que no guardan relación directa con el hecho punible sino con la actuación de la Administración tributaria; lo cual constituye un argumento más a favor de la implantación de un modelo de preferencia penal limitada que, o bien suprima el efecto suspensivo sobre el procedimiento inspector, o bien permita a la Administración liquidar y recaudar la deuda tributaria a partir del momento en que el juez instructor concluya las diligencias previas.

²⁷⁰Sin embargo, como señala GIMENO SENDRA: "Si el proceso civil o administrativo transcurriera en paralelo al proceso penal, debe la parte interesada provocar su suspensión al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 LECrim. Tratándose de la falta de jurisdicción para el conocimiento de la cuestión prejudicial, su ausencia puede ser denunciada por la parte interesada en cualquier estadio del procedimiento, pues la ausencia de Jurisdicción o de competencia del Juez de Instrucción, de lo Penal o de la Audiencia provincial produciría un acto nulo por exceso de jurisdicción (art.238.1 LOPJ)." GIMENO SENDRA, V., "Cuestiones prejudiciales devolutivas...", cit.p.31.

CAPITULO SEGUNDO

En otras palabras, si se desvincula definitivamente la liquidación y recaudación de la deuda tributaria de la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública, cada uno de los Poderes del Estado ejercerá las funciones y competencias que le son propias sin interferencias entre ellos que, en último término, solo benefician al delincuente. Por ello, pensamos que la solución a los problemas derivados de la interdependencia entre el proceso penal y el procedimiento tributario es mejorar la actuación concertada y 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 penal²⁷¹.

Se trata del modelo denominado de *estanqueidad* entre procedimientos que se aplica en algunos de los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno en los que el principio de no duplicidad no se articula mediante la definición por la norma penal de una condición objetiva de punibilidad, que toma el importe de la cuota defraudada como única referencia de la trascendencia penal del incumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que define tipos diferenciados para la infracción tributaria y para el delito fiscal²⁷².

Desde una perspectiva procesal, a nuestro modo de ver, la combinación que, respetando las reglas del proceso penal y de los procedimientos tributarios, resultaría más eficaz en la lucha contra el fraude tributario de mayor gravedad es la que, en un modelo de preferencia penal limitada, resuelva cualquier cuestión tributaria que se suscite en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública mediante un régimen de prejudicialidad no devolutiva, pero sin que el inicio del proceso penal impida a la Administración liquidar la deuda tributaria y al contribuyente impugnar dicho acto

²⁷¹ La paradoja que respecto a esta cuestión se produce la expresa con maestría CASADO OLLERO cuando indica que: “*Si bien todos los poderes públicos tienen en la <<lucha contra el fraude fiscal (...)>> un fin y un mandato constitucional>>, cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración Tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.*”, CASADO OLLERO, G., “*Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal*”, en AA.VV, <<Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana>>, IEF, Madrid, 2008, p.1597.

²⁷² Curiosamente éste es el modelo que el legislador español utiliza para el delito de contrabando, pues en la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre (modificada por la Ley orgánica 6/2011, de 30 de junio) se tipifican separadamente los comportamientos constitutivos de delito y los comportamientos constitutivos de infracción administrativa.

resolutorio primero en la vía económico-administrativa y posteriormente ante la jurisdicción contencioso-administrativa²⁷³.

Dicho de otro modo, cuando se produce una situación en cuya regulación intervienen normas de Derecho Penal y normas de Derecho Administrativo, las alternativas procesales consideradas hasta el momento para resolver la posible concurrencia entre procedimientos jurisdiccionales relacionados entre sí han sido dos: a) Dar preferencia al pronunciamiento penal, en cuyo caso se acude a la figura de la litispendencia y a la prejudicialidad no devolutiva²⁷⁴; b) O bien, dar preferencia al pronunciamiento del juez contencioso, en cuyo caso se acude a la prejudicialidad devolutiva²⁷⁵.

Sin embargo, respecto al delito contra la Hacienda Pública, ninguna de las dos resulta plenamente satisfactoria pues, la primera produce importantes contradicciones entre las propias normas y principios generales del Derecho Tributario, mientras que la segunda convertiría a la sanción penal en subsidiaria de la liquidación administrativa. Por ello, a nuestro modo de ver, la solución es instrumentar un modelo en el que se admita la

²⁷³En este sentido, coincidimos con CASADO OLLERO cuando considera que conviene tener como referencia la argumentación recogida en la Sentencia 659/2004, de la Audiencia Provincial de Madrid, de 29 de junio, cuando en su fundamento jurídico Segundo considera que: *“La suspensión del procedimiento administrativo en expectativas 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 judicial penal, bajo la presión que entraña la amenaza de la imposición de una pena y sin posibilidad de control especializado; asumiendo aquél, acriticamente 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.”* CASADO OLLERO, G. *“Ganancias patrimoniales no justificadas..”* cit., p.299.

²⁷⁴RUIZ GARCIA expresa claramente esta posición cuando indica que: *“La técnica más adecuada para evitar la presencia de resoluciones contradictorias es la paralización del procedimiento inspector hasta que finalice el proceso penal y la consiguiente vinculación de la Administración tributaria al planteamiento fáctico de la resolución que ponga fin al proceso penal.”* RUIZ GARCIA, J.R., *“La relación ...”*, cit, p. 19.

²⁷⁵CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario: *“[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida.”* CHOCLAN MONTALVO, J.A., *“La aplicación...”*, cit., p.451.

coexistencia de procedimientos jurisdiccionales, habida cuenta de que, aunque estén relacionados, el objeto procesal de cada uno es distinto. De este modo, cada juez podría resolver acerca de la cuestión que se le plantea sin que la actuación de uno impida la actuación del otro. Es decir, no se trata tanto de decidir cuál de los dos jueces debe prevalecer como de establecer los efectos jurídicos que, desde la perspectiva de la cosa juzgada, pueda producir la sentencia del juez de lo contencioso sobre el proceso penal que se encuentre en trámite o, en su caso, sobre la sentencia penal que le pone fin.

Como veremos en el último apartado de este Capítulo, la normativa procesal vigente dispone de instrumentos suficientes para resolver la posible discrepancia entre la sentencia del juez de lo penal y del juez de lo contencioso-administrativo acerca de la cuantía de la cuota defraudada por un contribuyente acusado de cometer un delito contra la Hacienda Pública, sin que, para evitar dicha situación, sea necesario desnaturalizar los procedimientos tributarios y limitar las potestades administrativas de liquidación y recaudación de la deuda tributaria. Es decir, existe una solución técnica satisfactoria que minimiza los costes del modelo actual y permite conciliar la tutela penal de la Hacienda Pública con la autotutela administrativa del crédito tributario.

1.3.2.- La prejudicialidad tributaria para determinar la responsabilidad civil derivada del delito

Una de las características que distingue al delito contra la Hacienda Pública del resto de delitos de contenido patrimonial es que el daño causado al cometerlo coincide con el presupuesto objetivo del comportamiento tipificado como delictivo.

La cuota tributaria dejada de ingresar (o la devolución indebidamente percibida) por importe superior a 120.000 euros, al tiempo que cumple la función equiparable al <<cuerpo del delito>>, expresa el perjuicio que sufre la víctima de la defraudación tributaria²⁷⁶. Luego, el importe de la deuda tributaria cuyo pago se elude constituye una magnitud económica ajena al Derecho Penal que, como hemos visto, cumple, al menos,

²⁷⁶ Según CHOCLAN MONTALVO: “[...] lo relevante en el delito fiscal no es tanto el resultado concreto de la lesión como la puesta en práctica de un plan defraudatorio dirigido a la elusión de las obligaciones tributarias. Y, desde este punto de vista, el límite de punibilidad obedece más bien a razones de política criminal que a una razón vinculada a la gravedad del resultado.”, CHOCLAN MONTALVO, J.A., “La aplicación ...”, cit., p.214.

tres funciones distintas: a) En primer lugar, es la referencia cuantitativa utilizada por el legislador para atribuir relevancia penal al incumplimiento de las obligaciones tributarias; b) En segundo lugar, es la base de cálculo de la multa proporcional que se impone junto a la pena privativa de libertad; c) Y, finalmente, sirve de parámetro legal para fijar la indemnización a cargo del condenado por delito contra la Hacienda Pública.

Planteada la cuestión en estos términos, si a los efectos suspensivos que el actual modelo de preferencia penal absoluta produce sobre los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación, se añaden los efectos <<sustitutivos>> de la potestad liquidadora de la Administración tributaria derivados de la teoría de la mutación del título que, de forma reiterada desde 1991, viene manteniendo el Tribunal Supremo, resulta que el único modo de conseguir el reintegro de la cuota tributaria defraudada es que sea el juez sentenciador quien imponga al condenado por un delito contra la Hacienda Pública el deber de resarcir al Tesoro Público en una cantidad equivalente a la que debiera haber ingresado en cumplimiento de su deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²⁷⁷.

Esta combinación de efectos jurídicos obliga al Ministerio Fiscal y, en su caso, a la Administración tributaria (en su condición de acusador particular) a ejercer la acción civil en todos los procesos por delito contra la Hacienda Pública²⁷⁸, de modo que junto a la acción penal por la que se pide al juez que imponga al acusado una pena privativa de libertad (y una multa pecuniaria), también se solicita que se declare el nacimiento de una deuda por responsabilidad civil cuyo importe coincide con la deuda tributaria que

²⁷⁷ Así lo entiende también PONT CLEMENTE cuando pone de manifiesto que: “[...] cuando hay sentencia condenatoria, la potestad administrativa decae al ser asumida por el Juez. Es completamente cierto: [...] en nuestro ordenamiento jurídico la potestad de liquidación tributaria cuando existe delito se atribuye exclusivamente al juez penal, lo que no deja de plantear numerosos interrogantes [...]”, PONT CLEMENTE J.F., *op. cit.*, p.3.

²⁷⁸ Por el contrario, para FALCON y TELLA la acción civil en el proceso por delito contra la Hacienda Pública únicamente tiene sentido cuando se dirige contra una persona que no sea sujeto pasivo del impuesto eludido ni posible responsable tributario de la deuda defraudada pero: “[...] cuando se trata del propio obligado tributario, el único título que puede tener la Administración para dirigirse frente al mismo es el derivado del propio hecho imponible, o del presupuesto de hecho de la sustitución o de la responsabilidad en su caso. De imponerse esta interpretación, se trataría en definitiva, de una reserva de la acción civil, conforme a lo establecido en el artículo 109.2 del Código Penal, para ejercer la misma fuera del proceso penal, con la peculiaridad de que tal reserva se presumiría *ope legis* producida (en virtud de la adicional décima de la Ley General Tributaria) sin necesidad de manifestación expresa de la Administración [...]”, FALCON y TELLA, R., “La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria”, en <<Quincena Fiscal>>, núm.5/2004, p.2.

CAPITULO SEGUNDO

debiera haberse satisfecho dentro del plazo legal o reglamentariamente establecido, incrementada por los correspondientes intereses de demora.

No obstante lo anterior, a partir de la entrada en vigor del artículo 305.5 del Código Penal²⁷⁹, parece que este esquema de subsidiariedad administrativa experimenta una cierta variación en la medida en que el pronunciamiento civil del juez de lo penal solo será necesario en aquellos casos en los que la Administración tributaria no pueda practicar la liquidación de la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública. En los demás casos, la liquidación y recaudación de la deuda nacida de la realización del hecho imponible corresponde a los órganos de la Administración en ejercicio de sus potestades de autotutela declarativa y ejecutiva respectivamente.

Sea como fuere, conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal y en la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública comprende la cuota tributaria defraudada y los intereses de demora derivados de la falta de ingreso. En uno y otro caso, se trata de magnitudes económicas de carácter tributario en el sentido en que vienen definidas en el artículo 58.1 LGT pero que, en lugar de liquidarlas la Administración Tributaria, serán exigidas por el juez sentenciador.

Desde una perspectiva procesal, la determinación del importe de la deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública podría realizarse en dos momentos distintos: a) Si la indemnización se liquida en la propia sentencia, para exigir el pago al condenado se seguirán los cauces de la ejecución de sentencias de condena dineraria (art.571 y siguientes LEC), b) Por el contrario, si en la sentencia condenatoria el juez se limita a reproducir el contenido del artículo 305.5 del Código Penal dejando para el trámite de ejecución la efectiva determinación de los daños y

²⁷⁹ Por su naturaleza de norma procesal no vemos inconveniente alguno en que el artículo 305.5 CP se aplique, no solo a los procedimientos penales que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de la nueva Ley, sino a todos aquellos que se encuentren pendientes de resolución, pues, a nuestro modo de ver, en la medida en que se trata de una regla que no afecta a la determinación del tipo penal ni a la sanción sino a un aspecto formal del proceso penal como es la competencia (judicial o administrativa) para liquidar y exigir el pago de la cuota defraudada, es razonable entender que los jueces y Tribunales de lo penal se abstendrán de incluir en la sentencia condenatoria un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública cuando no haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria para liquidar la cuota tributaria.

perjuicios causados por el autor del delito contra la Hacienda Pública, deberá seguirse el cauce previsto para la ejecución de sentencias no dinerarias (art.712 y siguientes LEC).

La opción por una u otra modalidad no resulta irrelevante pues, tanto a efectos de la posible oposición del condenado, como de la vinculación de la Administración al contenido de la sentencia condenatoria, no es lo mismo que la deuda tributaria venga cuantificada en la sentencia, que la liquidación del importe a pagar en concepto de indemnización se realice en el trámite de ejecución.

Sin embargo, desde la perspectiva que ahora nos interesa, es indiscutible que, en uno y otro caso, el juez de lo penal, para cuantificar la indemnización a cargo del condenado por un delito contra la Hacienda Pública, deberá aplicar la normativa tributaria, en cuyo caso se produce una situación de prejudicialidad que, en la medida en que no se encuentra íntimamente vinculada con el hecho punible (art.3 LECr), ni de su resolución depende la culpabilidad o la inocencia del acusado (art.4 LECr), sino con el ejercicio de la acción civil por parte del perjudicado por el delito, debería resolverse con arreglo a los criterios establecidos en el artículo 42 LEC, donde se establece una regla general y una regla especial.

Según la primera, el juez de lo civil (en este caso el juez de lo penal con competencia funcional para resolver la acción civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública), puede conocer de un asunto legalmente atribuido a la jurisdicción contencioso-administrativa (como es el caso de la aplicación de las normas de derecho tributario) sin que su decisión de carácter prejudicial produzca ningún efecto fuera del proceso en que se suscita. Se trata de un régimen de prejudicialidad no devolutiva equiparable al establecido en el artículo 3 LECr. en virtud del cual el juez sentenciador aplicará las normas de liquidación del tributo eludido para establecer el importe de la indemnización de la que deber responder el autor de un delito de defraudación tributaria.

No obstante lo anterior, en su apartado tercero el artículo 42 LEC desarrolla un régimen de prejudicialidad devolutiva en virtud del cual, cuando la ley lo establezca o las partes de común acuerdo (o una con el consentimiento de la otra) así lo soliciten, el juez, antes de dictar la sentencia, suspenderá el procedimiento para que la cuestión suscitada:”[...] *sea resuelta en sus respectivos casos, por la Administración pública competente, por el*

CAPITULO SEGUNDO

Tribunal de Cuentas o por los Tribunales del orden jurisdiccional que corresponda.”, en cuyo caso la decisión del órgano competente para resolver dicha cuestión vinculará al juez sentenciador²⁸⁰.

Si extrapolamos esta regla a las cuestiones tributarias que se suscitan en el momento de decidir acerca de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, advertiremos que, a diferencia de lo expuesto acerca de la incompatibilidad del modelo de preferencia penal con la aplicación de lo dispuesto en el artículo 4 LECr, respecto a la determinación del importe de la indemnización exigible al condenado, podría seguirse el cauce de la prejudicialidad devolutiva.

El inconveniente para ello es que difícilmente puede aceptarse que en el curso de un proceso penal la determinación de la cuota tributaria a efectos penales constituya una cuestión prejudicial no devolutiva, mientras que, a efectos civiles, constituya una cuestión prejudicial devolutiva que, además, vincule al juez sentenciador. Luego, en este caso, la norma en la que se fundamentará la competencia del juez penal para aplicar las normas tributarias de las que resultará el importe de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública será la cláusula general contenida en el artículo 10.1 LOPJ.

En definitiva, de los argumentos expuestos se llega a la conclusión de que el juez penal aplicará prejudicialmente las normas tributarias, tanto para decidir si condena o absuelve al acusado de una defraudación tributaria, como para decidir el importe de la responsabilidad civil que le exigirá en caso de sentencia condenatoria, y todo ello sin necesidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa que es el orden jurisdiccional competente por razón de la materia.

Sin embargo, por las especiales características del objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, en caso de condena, los efectos tributarios de la sentencia

²⁸⁰ En este sentido, según REYNAL QUEROL: “[...] aunque lo más habitual es que el tema prejudicial se enjuicie como principal ante un órgano jurisdiccional, no puede descartarse la hipótesis de que pueda plantearse y examinarse ante un órgano administrativo. Así lo contempla expresamente el art.42 LEC, cuando prevé la suspensión del proceso civil por prejudicialidad administrativa o laboral hasta que la cuestión no se haya resuelto por la Administración Pública competente, por el Tribunal de Cuentas o por los tribunales del orden jurisdiccional que corresponda. Del tenor literal del precepto se desprende claramente la viabilidad de que planteado a título prejudicial en la causa civil puede examinarse en calidad de principal ante un órgano de carácter administrativo.” REYNAL QUEROL, op.cit. p.88.

penal no serán prejudiciales sino definitivos pues, habida cuenta que, por aplicación de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, y sin perjuicio de la interpretación que pueda hacerse de lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal, es el juez de lo penal quien liquida la cuota tributaria defraudada, se produce la paradoja de que la resolución de una cuestión prejudicial de carácter tributario, pese a lo dispuesto en las normas procesales, se convierte en el pronunciamiento definitivo acerca del importe de la cuota tributaria defraudada de modo que, por aplicación del efecto de cosa juzgada material, el debate acerca de la liquidación que se corresponde con el hecho imponible efectivamente realizado por el contribuyente condenado por un delito contra la Hacienda Pública no podrá reproducirse en la vía administrativa, ni posteriormente ante un juez del orden contencioso-administrativo²⁸¹.

Por ello, una vez más, se ponen de manifiesto las contradicciones que, desde la perspectiva procesal (y sustantiva), se derivan de la aplicación de un régimen de preferencia penal absoluta en la que el órgano judicial no solo ejerce la potestad sancionadora frente al incumplimiento tributario de mayor gravedad sino que, además, absorbe la potestad liquidadora de la Administración Tributaria.

1.3.3.- La cuestión prejudicial comunitaria

Para concluir el análisis de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, mención especial merece el tratamiento que debe darse a la controversia que pueda suscitarse acerca de la aplicación por el juez de lo penal de normas tributarias que tienen su origen en disposiciones del Derecho Comunitario europeo²⁸².

²⁸¹ Ante esta situación resulta muy oportuna la reflexión de GIMENO SENDRA según la cual: "[...] que la infracción de las normas que disciplinan las cuestiones prejudiciales no pueda fundamentar un amparo por violación del derecho al juez legal, no significa, tal como se ha avanzado, que no pueda infringir el derecho a la tutela judicial efectiva. Pero para que ello suceda, es necesario, de un lado, que se haya producido una violación tan burda del artículo 4 LECrim, que, por resultar manifiestamente contradictoria con otras resoluciones judiciales, convierta a la sentencia en manifiestamente arbitraria y, de otro, que dicha resolución infundada incida en el derecho a la libertad del recurrente." GIMENO SENDRA, V., "Cuestiones prejudiciales devolutivas.....", cit., p.25.

²⁸² Estamos pensando sobre todo en un delito contra la Hacienda Pública cuyo hecho imponible subyacente constituye el presupuesto del Impuesto sobre el Valor Añadido que, como es sabido, viene regulado a nivel de toda la Unión Europea mediante la denominada Sexta Directiva (77/388/CE de 17 de mayo de 1977), posteriormente modificada entre otras por las Directivas 91/680/CEE, de 16 de diciembre, 92/77/CEE, de 27 de enero y por el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero, y actualizada por las Directivas 2006/18/CE, de 14 de febrero, 2006/69/CE, de 24 de julio. También puede producirse

CAPITULO SEGUNDO

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 220 del Tratado de la Unión Europea (TUE), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es el órgano jurisdiccional competente para pronunciarse, con carácter exclusivo sobre las jurisdicciones nacionales de los Estados miembros, acerca de la interpretación de las normas de derecho europeo, de forma que cuando a un juez nacional se le susciten dudas acerca de la interpretación que debe darse a una norma dictada por los órganos de la Unión Europea con competencias legislativas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 234 TUE, deberá suspender el procedimiento y plantear la correspondiente cuestión prejudicial²⁸³.

Si aplicamos este modelo de prejudicialidad devolutiva obligatoria al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, y a diferencia de lo expuesto respecto a las cuestiones tributarias de Derecho interno, no cabe sino concluir que, si el asunto que se debate depende de la interpretación de una norma tributaria dictada por el legislador europeo, el juez de lo penal deberá suspender el procedimiento y plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea²⁸⁴.

1.4.- La cosa juzgada penal en los procedimientos tributarios

El último de los efectos procesales que el juicio por delito contra la Hacienda Pública produce sobre los procedimientos tributarios es el que se predica de las resoluciones que pueda adoptar el juez de lo penal, ya sea con carácter definitivo, al resolver sobre la sanción que merece el comportamiento del contribuyente acusado de cometer una defraudación tributaria de importe superior a 120.000 euros, ya sea con carácter

una situación como la descrita en caso de elusión de los impuestos que gravan el tráfico exterior de mercancías regulado en el Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, y por el Reglamento de aplicación aprobado por el Reglamento (CE) de la Comisión 2425/93, de 2 de julio.

²⁸³ Según establece el artículo 234 TUE: "Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir el fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia."

²⁸⁴ A mayor abundamiento pueden verse entre otros: CIENFUEGOS MATEO, M., "La reforma frente a la negativa a respetar a las cuestiones prejudiciales del artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea" en Revista <<Justicia>>, núm.1, 1997; y del mismo autor: "La apreciación de la necesidad de plantear una cuestión prejudicial ex art.177 del Tratado CEE en la jurisprudencia española", en <<Noticias de la Unión Europea>>, núm.163-164, 1998; y también: DE LA FUENTE, F., "Diccionario jurídico de la Unión Europea", Barcelona, 1994.

prejudicial al resolver sobre los aspectos tributarios directamente relacionados con el objeto del proceso.

Con carácter general la doctrina define la cosa juzgada como el efecto derivado de la sentencia penal en virtud del cual una misma persona no puede ser enjuiciada dos veces por los mismos hechos independientemente de cual sea el sentido del fallo. Se trata de la expresión procesal del *non bis in idem*, en virtud de la cual el pronunciamiento judicial acerca de los hechos que han sido objeto de la acusación y posterior juicio penal únicamente puede ser objeto de revisión mediante el sistema de recursos previstos en la Ley, pero en ningún caso mediante la adopción de una nueva resolución judicial²⁸⁵.

Al regular los efectos de la resolución judicial sobre los procedimientos tributarios, el artículo 180.1 LGT, contempla dos situaciones: a) De una parte, los efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración Tributaria; b) Y de otra los efectos de una resolución de sobreseimiento o de absolución, sobre los procedimientos tributarios que se reanudarán una vez finalizado el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal. Sin embargo, la norma no se pronuncia sobre los efectos que produce la sentencia condenatoria sobre el procedimiento inspector suspendido o pendiente de iniciación al tiempo de presentarse la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública.

1.4.1.- Efectos de la sentencia condenatoria sobre el procedimiento sancionador

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT: *“La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa”*.

Por consiguiente, la resolución judicial mediante la que se impone una sanción privativa de libertad (y una multa pecuniaria, además de otras penas de carácter accesorio) por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública produce respecto del condenado el

²⁸⁵ De todos modos CORTES DOMINQUEZ explica que: *“En realidad, si un mismo hecho puede tener trascendencia en distintos órdenes o campos jurídicos, es evidente que no puede existir mecanismo formal alguno que pueda impedir su enjuiciamiento sucesivo desde los distintos y diversos puntos de vista que suponen esos diversos órdenes o campos jurídicos. Por eso, un mismo hecho puede originar la responsabilidad penal, junto con la civil o la administrativa, o meramente corporativa, y por eso puede ser enjuiciado desde todos esos puntos de vista, sin que uno de esos enjuiciamientos pueda evitar los demás: lo contrario sería un contrasentido sin lógica ni fundamento alguno.”*, MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, “Derecho Procesal Penal”, *cit.*, p.434.

CAPITULO SEGUNDO

efecto de cosa juzgada material y formal (artículo 666.2º LECr) que impide un enjuiciamiento penal posterior por los mismos hechos²⁸⁶. Al propio tiempo, por aplicación del principio de no duplicidad, evita la imposición de una sanción tributaria cuyo fundamento fáctico coincida con los hechos tomados en consideración por el juez de lo penal para fundamentar la sentencia condenatoria.

Sin embargo, habida cuenta de que el catálogo de infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria resulta mucho más extenso que la descripción del comportamiento constitutivo de una defraudación tributaria con trascendencia penal, cabe plantearse si la imposición de una sanción penal no solo impide la imposición de la sanción tributaria respecto a la cual se produce la identidad en el tipo infractor, sino que, además, desposee a la Administración de la potestad de ejercer el *ius puniendi* en relación a las posibles irregularidades de carácter formal o instrumental cometidas en ocasión o como consecuencia de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Si se entiende que, una vez concluido el proceso penal, desaparece el efecto suspensivo que la litispendencia produce sobre la potestad sancionadora de la Administración, no vemos inconveniente alguno en iniciar un procedimiento sancionador tributario para determinar si existe alguna infracción tributaria respecto a la cual, conforme a lo dispuesto en los artículos 180.3 y 180.4 LGT (en la nueva numeración derivada de la aprobación del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo), no existe incompatibilidad para sancionarla en vía administrativa, aún cuando respecto al mismo sujeto infractor hubiere recaído una sentencia condenatoria por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública²⁸⁷.

²⁸⁶ Como explica CORTES DOMINGUEZ: “Desde un punto de vista objetivo la cosa juzgada se extiende solo a los hechos que han sido objeto de acusación y posterior juicio. Es obvio, después de lo que llevamos dicho en esta obra, que la delimitación objetiva de la eficacia de cosa juzgada no se determina por las calificaciones que se hayan podido hacer de los hechos enjuiciados. La calificación penal comporta la absolución o, en su caso, la condena y la gravedad de ésta, pero el enjuiciamiento de los hechos se produce con independencia de la calificación que hagamos de ellos.” MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, “Derecho Procesal Penal”, cit., p.435.

²⁸⁷ En sentido contrario RUIZ ZAPATERO para quien: “La regla del artículo 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de suspensión del <<pleito sobre el mismo hecho>> tiene sentido con los simples particulares que necesitan instar la declaración judicial de su derecho también respecto a la acción civil, pero no en relación con la Administración tributaria que goza de autotutela declarativa.” RUIZ ZAPATERO, G., “<<Bis in idem>> material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito”, en <<Quincena Fiscal>>, núm.9/2009, según el texto publicado por westlaw.es, BIB 2009/427, p.12.

A tal efecto, los órganos de la Administración deberán examinar el contenido de la sentencia penal a fin de identificar entre la relación de hechos declarados probados por el juez penal cuales constituyen el fundamento fáctico del fallo (ya sea en lo que se refiere a la descripción del hecho punible, ya sea en lo que se refiere a las eventuales circunstancias agravantes o atenuantes de la pena), y cuales solo constituyen un complemento del relato judicial de lo acontecido pero respecto a los cuales, al no revestir trascendencia penal, quedan excluidos de la causa criminal²⁸⁸.

Dicha selección, no solo servirá para determinar la compatibilidad de una posible sanción administrativa por hechos ajenos al proceso penal, sino también para descubrir eventuales irregularidades tributarias en los hechos declarados probados por el juez pero que no son considerados al dictar la sentencia condenatoria, en cuyo caso cabe plantearse la eficacia probatoria de la resolución judicial en el procedimiento sancionador tributario.

Por otra parte, considerando los límites subjetivos del efecto de cosa juzgada²⁸⁹, los hechos declarados probados en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública pueden, a su vez, poner de manifiesto la realización de una infracción administrativa sancionable imputable a personas o entidades respecto a las cuales no se ha ejercido la acusación en concepto de autores, partícipes o colaboradores en la defraudación tributaria que constituye el objeto del proceso penal ya concluido, de modo que el resultado de la investigación inicial del Ministerio Fiscal o de las diligencias previas realizadas durante la fase de instrucción podrían servir de fundamento a la imposición de una sanción tributaria una vez concluida la causa penal.

²⁸⁸ Según CORTES DOMINGUEZ la sentencia penal es el acto jurisdiccional que pone fin al procedimiento resolviendo, en palabras del artículo 141 LECrim, definitivamente la causa criminal, entendida por dicho autor como la decisión acerca de si el acusado es no responsable penalmente de los hechos que se le atribuyen por la acusación. MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, “*Derecho Procesal Penal*”, cit., p.414,

²⁸⁹ Como indica la doctrina procesal el efecto de cosa juzgada únicamente se aplica a la persona o persona respecto a la cual se dicta sentencia, sin que un tercero pueda invocarla para evitar ser enjuiciado por su participación en los hechos. Así lo entiende también CORTES DOMINGUEZ para quien la cosa juzgada penal no afecta a: “*Las relaciones penales que el órgano judicial conozca incidenter tantum, como paso necesario par al resolución de la cuestión principal [...] no afecta al tercero ausente, no ya tanto por que exista una limitación subjetiva de la cosa juzgada penal, como por el principio general, válido en todos los órdenes jurisdiccionales, de que las cuestiones incidentales o puntos prejudiciales nunca pasan en autoridad de cosa juzgada.*” MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, *op.cit.*, p.437.

En definitiva, los efectos limitadores de la potestad sancionadora de la Administración tributaria derivados del principio de no duplicidad no son *erga omnes*, ni se extienden más allá de los efectos de la cosa juzgada penal, de modo que, a nuestro modo de ver, no existe norma procesal o tributaria que impida sancionar las infracciones que resulten compatibles con la sanción penal por delito contra la Hacienda Pública.

1.4.2.- Efectos de la sentencia condenatoria sobre el procedimiento inspector

Con arreglo a lo dispuesto el artículo 3 LECr y en el artículo 10.1 LOPJ, el pronunciamiento prejudicial del juez de lo penal sobre las cuestiones de carácter tributario no debería producir efectos más allá del proceso penal, pues su resolución en dicha sede solo se autoriza a los solos efectos de la represión del delito contra la Hacienda Pública. En este sentido, resulta significativo que, en correspondencia con la norma procesal, el artículo 180.1 LGT únicamente regule el efecto que la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública produce sobre el derecho de la Administración tributaria a imponer una sanción tributaria por los mismo hechos que han sido objeto de una sanción penal.

Luego, si esto es así, en principio cabría entender que, concluido el proceso penal, cesa la litispendencia que provoca el efecto suspensivo en el procedimiento inspector y, en consecuencia, la Administración tributaria recupera la potestad para liquidar y recaudar la deuda tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso deberíamos plantearnos la eficacia probatoria que, en sede del procedimiento tributario, cabe atribuir a los hechos declarados probados por el juez sentenciador²⁹⁰.

²⁹⁰ Así lo contemplaba expresamente el artículo 10.5 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el derogado Reglamento del procedimiento sancionador tributario, según el cual: "Si la autoridad judicial estimara la existencia de 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." También aplica este modelo de ejecución de la sentencia condenatoria el artículo 66.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) cuando dispone que: "La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las diligencias." Por el contrario, en el artículo 5.4 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que aprueba el también derogado Reglamento del procedimiento sancionador tributario, ya no figura indicación alguna acerca de las actuaciones a realizar en caso de sentencia condenatoria, del mismo modo que tampoco consta en el actual artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el vigente Reglamento sancionador tributario, ni en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio,

Sin embargo, como consecuencia del actual modelo de preferencia absoluta, combinado con la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, la liquidación de la deuda tributaria realizada prejudicialmente por el órgano judicial, extiende sus efectos más allá del propio pronunciamiento penal pues, en la medida en que dicha magnitud constituye también el objeto del pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, el efecto de cosa juzgada civil impide que la Administración Tributaria ejerza su potestad liquidatoria (y recaudatoria) una vez concluido el proceso penal²⁹¹. Por consiguiente, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se produce la paradoja de que los efectos civiles de la sentencia penal determinan que la decisión del juez sentenciador sobre las cuestiones prejudiciales tributarias produzca efecto de cosa juzgada material y formal, todo lo cual constituye una excepción a lo dispuesto en las normas procesales carente de cobertura legal²⁹².

No obstante lo anterior, el efecto sustitutivo de la liquidación judicial de la deuda tributaria respecto a la liquidación administrativa no es pleno, puesto que el juez penal únicamente tomará en consideración los daños directamente derivados del comportamiento delictivo. Por consiguiente, para cuantificar la indemnización a cargo del condenado, obtendrá la cantidad equivalente a la cuota tributaria que se deriva de los hechos con trascendencia tributaria que, además de evidenciar la realización del hecho imponible del impuesto cuyo pago se elude, ponen de manifiesto la efectiva realización por el obligado tributario del hecho punible en la vía penal.

Luego, considerando que por la configuración de alguno de los impuestos de la actual estructura tributaria (sobre todo los directos), cuando la defraudación tributaria penalmente sancionable solo alcance a una fracción de la cuota tributaria exigible al contribuyente (lo que en alguna ocasión se ha denominado como la <<cuota dolosa>>), la cantidad que el juez de lo penal liquide en concepto de responsabilidad civil derivada

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.

²⁹¹ Así lo advierte también RUIZ GARCIA cuando señala que: "[...] si la deuda tributaria debe ser fijada en la sentencia como responsabilidad civil, y si el pronunciamiento penal provee a la Hacienda Pública del único título para hacer efectiva la deuda tributaria, la conclusión no puede ser otra que la desaparición pura y simple del acto de liquidación en estos supuestos." RUIZ GARCIA, J.R., *op. cit.* 28.

²⁹² Como dice PONT CLEMENTE: "[...] debemos investigar si la situación descrita resulta compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva que implica, entre otras cosas, el derecho al juez natural u ordinario." PONT CLEMENTE, F.J., *op. cit.* p.4.

CAPITULO SEGUNDO

del delito no comprenderá la totalidad de la cuota tributaria devengada por el impuesto y periodo susceptible de comprobación y, en su caso, de liquidación por parte de la Administración Tributaria.

En este caso, puesto que el efecto suspensivo de la litispendencia penal parece que se extiende a todo el tributo y periodo impositivo objeto de denuncia sin distinguir entre la comprobación de los hechos con trascendencia penal, de la regularización de los hechos con trascendencia meramente tributaria, hasta que no concluya el proceso penal, la Administración no podrá ultimar la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Luego, aunque la norma no lo indique, puesto que tampoco lo prohíbe, entendemos que la reanudación del procedimiento inspector no solo se produce en caso de auto de sobreseimiento libre o de sentencia absolutoria, sino también en caso de sentencia condenatoria cuyo pronunciamiento civil no comprenda la totalidad de la cuota tributaria devengada.

De todos modos, desde la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal, es razonable entender que en un futuro inmediato desaparecerán algunos de los problemas técnicos y sistemáticos derivados del efecto sustitutivo de la liquidación judicial de la deuda tributaria pues, si bien hasta que el legislador se decida a reformar el artículo 180.1 LGT, parece que se mantiene el efecto suspensivo producido por la litispendencia penal, durante la sustanciación del proceso penal, la Administración Tributaria mantiene vigentes (aunque en estado latente) sus potestades de liquidación y recaudación de la cuota tributaria correspondiente al impuesto y periodo impositivo que subyace en toda defraudación tributaria de carácter delictivo. Luego, una vez dictada la correspondiente sentencia (que no debe incluir pronunciamiento alguno sobre la responsabilidad civil), independientemente del sentido del fallo, los órganos de la Administración tributaria podrán reanudar (o en su caso iniciar) los procedimientos tributarios legalmente establecidos para liquidar y exigir el pago de la deuda tributaria.

Únicamente en caso de que la Administración tributaria ya no disponga de sus potestades de autotutela declarativa en el momento de iniciarse el proceso penal, será el juez sentenciador quien, mediante el pronunciamiento civil de la sentencia penal, constituirá al condenado en el deber de resarcir al Tesoro Público en una cantidad equivalente a la que debió haber ingresado (u obtuvo indebidamente) en la fecha en que

se entienda consumado el delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, en este caso, aún cuando la cuota defraudada no comprenda la totalidad de la cuota devengada, no cabe reanudar el procedimiento tributario una vez terminado el proceso penal, pues respecto a dicha fracción de cuota ya se extinguió definitivamente el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

De todos modos, si bien la modulación que representa el texto del nuevo artículo 305.5 del Código Penal supone un pequeño avance en la modificación del régimen de preferencia penal absoluta actualmente vigente, a nuestro modo de ver, no resulta suficiente para extraer la conclusión de que el legislador es consciente de los problemas de toda índole que se derivan de mantener los efectos suspensivos de la litispendencia penal más allá del procedimiento sancionador tributario. Solo mediante el establecimiento de un modelo de preferencia penal limitada, en la que el inicio del proceso penal no inhiba las potestades liquidatorias de la Administración Tributaria, podrá hacerse compatible la tutela penal de la Hacienda Pública y la autotutela administrativa del crédito tributario.

2.- Efectos de la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria

De la lectura del texto del artículo 180.1 LGT se advierte que, en el momento de regular la incidencia del principio de no duplicidad sobre los procedimientos tributarios, el legislador contempla un delito contra la Hacienda Pública cuya *notitia criminis* surge en el curso de un procedimiento administrativo iniciado para comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente. Por ello, la norma indica que la Administración *se abstendrá de seguir* dicho procedimiento, que *quedará suspendido* hasta que concluya el proceso penal que, con arreglo a la secuencia procesal implícita en el artículo 180.1 LGT, se iniciará como consecuencia de la querrela que interponga el Ministerio Fiscal (después de examinar el expediente remitido por el Delegado) o, de oficio, por el juez instructor, al recibir el tanto de culpa de la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva.

Sin embargo, la norma no aclara a qué tipo de procedimiento tributario se refiere. En principio, por su ubicación sistemática en el Capítulo I del Título IV de la Ley General

CAPITULO SEGUNDO

Tributaria, dedicado a la potestad sancionadora de la Administración, cabría entender que se refiere al procedimiento sancionador tributario, lo cual sería coherente con la aplicación del principio de preferencia jurisdiccional en el ejercicio del *ius puniendi*. Así se indicaba en el anterior artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, antes de la reforma introducida por la Ley 20/1995, de 20 de julio, en la que la anterior referencia explícita al procedimiento sancionador se sustituyó por la indicación de que el efecto suspensivo alcanzaba al procedimiento *administrativo* en el que se pongan de manifiesto los indicios de la comisión de una defraudación tributaria con trascendencia penal²⁹³.

Esta deliberada ambigüedad en la identificación del procedimiento tributario afectado por la preferencia penal inexplicablemente se mantiene en la redacción del actual artículo 180.1 LGT, lo cual ha suscitado no pocas críticas doctrinales por la inseguridad jurídica que provoca la indeterminación del ámbito material al que se refiere²⁹⁴. Sin embargo, la indicación contenida en el párrafo tercero *in fine*, que sanciona con la inexistencia a las *actuaciones* administrativas realizadas durante el lapso de tiempo que el propio precepto califica como de <<periodo de suspensión>>, constituye una referencia legal explícita acerca de la voluntad del legislador de suspender la autotutela administrativa del crédito tributario mientras se desarrolle el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Por ello, pese a las fundadas críticas doctrinales, en la práctica administrativa y jurisprudencial se ha impuesto un modelo de preferencia penal absoluta en virtud del cual, a partir del momento en que la Administración remite del expediente al Ministerio Fiscal (o pasa el tanto de culpa al juez de lo penal), se suspende toda actividad que, directa o indirectamente, esté relacionada con los hechos que figuran en la denuncia por

²⁹³ En el derogado artículo 66 del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección el efecto suspensivo únicamente se predica del procedimiento sancionador. Sin embargo, en el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador tributario, dicho efecto ya viene referido al procedimiento administrativo en general.

²⁹⁴ Como expresa RIBES RIBES: “[...] nos sumamos a las críticas formuladas por buena parte de nuestra doctrina respecto a este extremo, mostrándonos partidarios de una modificación legislativa que viniera a consagrar una incomunicación total de datos entre uno y otro procedimiento, de tal manera que en el primero se actuaría eficazmente el deber de colaborar-contribuir, mientras que en el procedimiento sancionador se salvaguardaría el derecho a no autoinculparse.” RIBES RIBES, A., “Aspectos procedimentales...”, cit., p. 80.

delito contra la Hacienda Pública, salvo en lo que se refiere a la adopción de las medidas cautelares previstas en el artículo 81.7 LGT²⁹⁵.

Por consiguiente, y aunque en el apartado anterior nos hemos posicionado claramente en contra de trasladar al procedimiento inspector los mismos efectos que la litispendencia penal produce sobre el procedimiento sancionador tributario, a continuación analizaremos las normas tributarias mediante las que se regulan las consecuencias de suspender el ejercicio de la potestad administrativa de comprobar la situación tributaria de un contribuyente respecto al cual se dirige la acción penal por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, debemos significar que la figura de la *suspensión* del procedimiento inspector resulta manifiestamente insuficiente para describir los efectos que la litispendencia penal produce sobre la potestad liquidatoria de la Administración tributaria, pues, tal como hemos visto en el Capítulo primero, la *notitia criminis* de una defraudación tributaria puede surgir antes de que se inicie la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, durante el curso de un procedimiento inspector, o incluso después de dictada la liquidación administrativa mediante la que se regularizan los incumplimientos tributarios descubiertos por la Administración. Además, del tenor literal de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, se desprende que dicho efecto suspensivo afecta únicamente a la eficacia jurídica de la actuación de los órganos de la Administración tributaria pero no necesariamente a los actos que pueda realizar el contribuyente, cuyos efectos en los procedimientos tributarios respectivos se determinarán en el momento en que se retome la tramitación.

Por otra parte, desde la perspectiva procesal, hay que distinguir la situación que se produce entre el momento en que, por el órgano competente de la Administración tributaria, se toma la decisión de denunciar un posible delito contra la Hacienda Pública hasta que por el juez instructor se estima la denuncia o se admite a trámite la querrela,

²⁹⁵ Según establece el artículo 81.7 LGT: "Además del régimen general de medidas cautelares establecido en este artículo, la Administración 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 situación que se produce a partir del momento en que efectivamente se inician las diligencias judiciales de averiguación del hecho denunciado. En el primer caso, la suspensión de la vigencia de la potestad liquidadora tiene por único (y discutible) fundamento lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, mientras que una vez iniciado el proceso penal el efecto suspensivo del procedimiento inspector es consecuencia de la litispendencia penal (art.114 LECr).

Planteada la cuestión en estos términos, a continuación analizaremos los efectos que la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública produce sobre el procedimiento inspector estudiando las normas que resultan de aplicación en tres momentos distintos: a) Cuando la denuncia se presenta antes de iniciar las actuaciones inspectoras; b) Cuando la denuncia se presenta mientras el procedimiento inspector se encuentra en trámite; c) Y, finalmente, cuando la denuncia se presenta una vez dictado el acto liquidatorio mediante el que concluye la comprobación administrativa de la situación tributaria del contribuyente.

2.1.- La imposibilidad de iniciar un procedimiento de inspección concurrente con la investigación criminal de una defraudación tributaria

Cuando la iniciación de la causa penal que tiene por objeto comprobar el carácter delictivo de una defraudación tributaria precede al inicio del procedimiento tributario que tiene por objeto comprobar el hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento justifica que la acción penal se dirija contra un determinado contribuyente, los efectos de la litispendencia penal impiden que la Administración desarrolle una actividad investigadora sobre los mismos hechos de los que está conociendo el juez de lo penal. Por consiguiente, en este caso, el principio de no duplicidad sancionadora, en su manifestación formal, justifica que se dé preferencia absoluta a la actuación investigadora del órgano judicial, al menos, hasta que concluya la instrucción penal.

Sin embargo, la situación descrita en el apartado anterior no se corresponde con el supuesto de hecho contemplado en el artículo 180.1 LGT pues, si al iniciarse el proceso penal todavía no se ha iniciado la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, el efecto jurídico de la litispendencia no se proyecta sobre la tramitación

de un procedimiento inexistente, sino en todo caso sobre la potestad administrativa para iniciar de oficio (artículo 147 LGT) las actuaciones necesarias para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona o entidad a la que se acusa de haber cometido un delito contra la Hacienda Pública.

Si esto es así, desde la perspectiva tributaria, la única norma que indirectamente permite establecer la situación jurídica en la que queda la potestad administrativa para comprobar la situación tributaria del contribuyente que figura imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el artículo 68.1.b) LGT, según el cual la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal constituyen una causa de interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 66.1.a) LGT).

Si confrontamos el texto del artículo 68.1.b) LGT con el texto del artículo 180.1 LGT, advertiremos que, pese a contemplar la misma situación, utilizan una nomenclatura procesal diversa, pues según el primero el tanto de culpa <<se remite>> al juez y la denuncia <<se presenta>> ante el Ministerio Fiscal, mientras que para el segundo el tanto de culpa <<se pasa>> al juez y el expediente administrativo <<se remite>> al Ministerio Fiscal.

Esta evidente confusión en la terminología utilizada nos sirve para remitirnos a lo indicado en el Capítulo primero en el sentido de que la comunicación de la *notitia criminis* realizada directamente ante el órgano judicial equivale a la denuncia como forma de iniciar el proceso penal, mientras que la comunicación de unos hechos presuntamente delictivos al Ministerio Fiscal no constituye un acto procesal en sentido estricto, todo lo cual resultará particularmente relevante en el momento de decidir los efectos que una u otra opción de promover la acción penal producirán sobre los procedimientos tributarios.

Por otra parte, debe significarse que, si el proceso penal se inicia antes de que den comienzo las actuaciones inspectoras, es evidente que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública habrá surgido en un contexto distinto del habitual en estos casos, lo cual nos obliga a plantear tres posibles escenarios cuyos efectos jurídicos sobre

CAPITULO SEGUNDO

la potestad administrativa para iniciar un procedimiento inspector concurrente con el proceso penal no son los mismos.

En primer lugar, en el Capítulo anterior hemos visto que es posible que sea la propia Administración tributaria la que tenga conocimiento de unos hechos que, sin necesidad de efectuar comprobación alguna, permitan advertir indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva y, en consecuencia, remitir el expediente al Ministerio Fiscal para que realice las diligencias de investigación necesarias para comprobar si procede ejercer la acción penal contra una determinada persona o entidad. Naturalmente, también podría pasarse el tanto de culpa al juez de lo penal, pero lo habitual en estos casos es que la investigación preliminar se realice antes de iniciar el proceso penal.

En segundo lugar, es posible que sea el Ministerio Fiscal quien tenga conocimiento de unos hechos presuntamente constitutivos de una defraudación tributaria, no como consecuencia de la remisión de un expediente por parte de la Administración tributaria, sino por la denuncia presentada por un particular o por la *notitia criminis* surgida en otros procedimientos penales (o no) en los que interviene en su condición de defensor de la legalidad y de acusador público.

Y, finalmente, cabe considerar también que el proceso penal se inicie como consecuencia de la actuación de cualquier ciudadano que, al tener conocimiento de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en lugar de presentar una denuncia tributaria (artículo 114 LGT), decida ponerlo directamente en conocimiento del juez o, en su caso, ejercer la acción popular y presentar querrela contra la persona o entidad que, a su juicio, son responsables de una defraudación tributaria delictiva. Incluso el propio juez, de oficio, podría iniciar una investigación judicial sobre unos hechos con apariencia delictiva si tiene conocimiento de ellos en el curso de un proceso del que está conociendo.

2.1.1.- La denuncia administrativa presentada antes del inicio del procedimiento de inspección

Cuando es la Administración Tributaria la que comunica el hecho delictivo al Ministerio Fiscal o al juez de lo penal antes de iniciar la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, es evidente que dispone de elementos de prueba de entidad suficiente para entender que se ha producido un incumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que dicho incumplimiento puede tener relevancia penal.

Por consiguiente, con arreglo al procedimiento expuesto en el Capítulo anterior, el Jefe de la Dependencia de Inspección es el órgano que, ante una situación como la descrita, debe decidir si ordena iniciar un procedimiento de comprobación de la situación tributaria del contribuyente sospechoso de cometer un delito contra la Hacienda Pública, o bien eleva al Delegado un informe para que remita el expediente al Ministerio Fiscal o pase el tanto de culpa a la autoridad judicial.

Si opta por iniciar un procedimiento inspector y, una vez realizada la instrucción, se eleva al Delegado el informe en el se propone denunciar al obligado tributario objeto de la comprobación, cabría plantearse si dicha investigación administrativa ha respetado el principio de preferencia jurisdiccional y, sobretodo, si constituye o no un menoscabo de las garantías procesales del posible autor del delito contra la Hacienda Pública. Si, por el contrario, ante los indicios del carácter delictivo de la defraudación, el Inspector Jefe opta por elevar el expediente al Delegado, difícilmente ordenará la iniciación de un procedimiento inspector concurrente con la investigación que debe desarrollar el Ministerio Fiscal y, en su caso, el juez de instrucción.

Sin embargo, desde una perspectiva sistemática, cabe plantearse cuál será (o sería) el efecto jurídico derivado del inicio de un procedimiento inspector posterior a la decisión de la Administración tributaria de comunicar la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública. Y, para ello, la única referencia normativa de que disponemos es lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 180.1 LGT, cuando sitúa el término inicial del denominado <<periodo de suspensión>> en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al juez de lo penal.

CAPITULO SEGUNDO

Planteada la cuestión en estos términos, si todo lo realizado por la Administración en relación a una persona o entidad que figura en la relación de posibles responsables de una defraudación tributaria delictiva se considera jurídicamente inexistente, la citación de inicio de actuaciones notificada con posterioridad a la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública no producirá ninguno de los efectos jurídicos establecidos en el artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), ni podrá atribuirse valor probatorio alguno al contenido del expediente administrativo instruido por la Inspección de los tributos. Al propio tiempo, desde la fecha en la que el Delegado comunique la *notitia criminis*, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 68.1.b) LGT se entenderá interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para comprobar y, en su caso, liquidar el impuesto y periodo impositivo que constituyen en presupuesto objetivo de la defraudación tributaria denunciada por la Administración.

Una vez concluido el proceso penal, cesará también el periodo de suspensión y la Administración tributaria recuperará sus facultades comprobadoras, en cuyo caso, si lo considera oportuno, podrá iniciar el procedimiento inspector para comprobar la situación tributaria del contribuyente respetando en todo caso los hechos considerados probados por el juez de lo penal. A tal efecto, el artículo 68.6 LGT dispone que el nuevo plazo de prescripción se computará desde la fecha de la recepción de la notificación de la resolución judicial firme o desde la notificación de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante lo anterior, desde la fecha en que adquiera firmeza la resolución judicial por la que se pone fin al proceso penal y la fecha en la que se le notifica el inicio de las actuaciones inspectoras, el contribuyente absuelto (o no imputado en caso de sobreseimiento libre) podría regularizar su situación tributaria al amparo de lo dispuesto en los artículos 27.4 y 179.3 LGT. Más aún, con arreglo a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, incluso habría que atribuir efectos jurídicos a los actos realizados durante el desarrollo del proceso penal pero que, por su naturaleza y contenido, también tengan efectos tributarios, tales como pagar total o parcialmente la deuda tributaria devengada o reconocer el hecho imponible realizado.

La secuencia de efectos jurídicos que acabamos de exponer resulta coherente siempre que efectivamente se inicie el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, pues

el efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar el impuesto y periodo impositivo objeto de investigación judicial es una consecuencia lógica de la litispendencia penal. Sin embargo, en aquellos casos en los que, pese a la comunicación administrativa de la *notitia criminis*, no llegue a iniciarse el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el fundamento jurídico de la interrupción del cómputo de la prescripción suscita muchas dudas.

Es decir, en aquellos casos en los que las sospechas de la Administración no se vean corroboradas por el Ministerio Fiscal y, en consecuencia, no se llegue a ejercer la acción penal, el análisis de la trascendencia delictiva del comportamiento de un determinado contribuyente se habrá desarrollado en un ámbito <<interno>> totalmente desconocido para la persona o entidad afectada. Luego, atribuir a dichas actuaciones el carácter interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar un determinado impuesto y periodo impositivo nos parece excesivo y, en todo caso, contrario al principio de seguridad jurídica.

2.1.2.- La iniciación de oficio de diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal

El segundo supuesto en el que puede iniciarse un proceso por delito contra la Hacienda Pública al margen de un procedimiento inspector se produce cuando la iniciativa investigadora la lleva el Ministerio Fiscal, ya sea porque ha recibido la denuncia procedente de un particular, ya sea porque ha tenido conocimiento directo de la *notitia criminis* en otro procedimiento penal (o civil) en el que interviene, ya sea porque así le ha sido comunicada por un órgano judicial (no penal) mediante el correspondiente testimonio.

En cualquier caso, para comprobar la posible trascendencia penal del incumplimiento tributario, el Ministerio Fiscal iniciará las correspondientes diligencias de investigación pudiendo reclamar el auxilio de los funcionarios de la Inspección de los tributos, en cuyo caso será la Administración tributaria la que tendrá conocimiento de la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública como consecuencia de la información que, a tal efecto, le remita la fiscalía.

CAPITULO SEGUNDO

En principio, cabe entender que si la Administración tributaria no ha iniciado el procedimiento inspector cuando el Ministerio Fiscal le informa de que está investigando un posible delito contra la Hacienda Pública, el Jefe de la Dependencia de Inspección no ordenará el inicio de un procedimiento inspector respecto del mismo contribuyente y por el mismo impuesto y periodo impositivo. Sin embargo, esta inactividad administrativa no dispone de cobertura legal expresa pues no se ajusta al supuesto de hecho descrito ni en el artículo 180.1 LGT, ni menos aún en el artículo 68.1.b) LGT pues en ambos casos se da por supuesto que la iniciativa siempre parte del órgano administrativo. Además, en este caso, tampoco puede aplicarse la regla de la litispendencia por cuanto, si no se ha iniciado el proceso penal, no rige lo dispuesto en el artículo 114 LECr.

Mayores problemas interpretativos se suscitan si cabe, cuando el Ministerio Fiscal no informa a la Administración del desarrollo o del resultado de diligencias de investigación que tienen por objeto una defraudación tributaria presuntamente delictiva y, por la Inspección de los tributos, se inicia un procedimiento para comprobar la situación tributaria del mismo contribuyente investigado por la fiscalía. En estas circunstancias, lo más probable es que la persona o entidad afectada no tenga conocimiento de que está siendo objeto de una investigación criminal sino, en todo caso, de que está siendo objeto de una comprobación administrativa.

Planteada una situación como la descrita, los efectos jurídicos de la concurrencia entre la actividad de la Administración y la de la fiscalía, dependen del resultado de las diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal. Por consiguiente, debemos distinguir dos posibilidades: a) Que se interponga querrela por delito contra la Hacienda Pública; b) O que se archiven las diligencias de investigación por entender que los hechos no revisten trascendencia penal.

En el primer caso, la Administración tributaria, como consecuencia del ofrecimiento de acciones al perjudicado por el delito (art.109 LECr), tendrá conocimiento oficial de que está desarrollando una actuación concurrente con una investigación criminal, de modo que, en principio, cabe entender que ordenará la suspensión inmediata del procedimiento inspector en curso, en aplicación (aunque no literal) de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT. Sin embargo, el problema técnico se plantea en el momento de

decidir la validez y efectos jurídicos de las actuaciones administrativas desarrolladas simultáneamente con la investigación del Ministerio Fiscal previa a la presentación de la querrela.

En principio, el periodo de suspensión al que se refiere el apartado tercero del artículo 180.1 LGT toma como referencia temporal una actuación de la propia Administración tributaria. Luego, en este contexto, es comprensible que la norma sancione con la inexistencia los actos resolutorios o de trámite realizados contraviniendo el efecto suspensivo establecido en la ley. Pero si la comprobación administrativa se ha desarrollado sin conocer que por parte del Ministerio Fiscal se dispone de indicios de que puede haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, y habida cuenta de que en esta fase no se ha iniciado propiamente un proceso penal, no parece razonable invalidar los efectos que en el procedimiento inspector puedan producir los actos de la Inspección de los tributos (o del propio contribuyente) cuya realización no ha supuesto un quebrantamiento del principio de preferencia jurisdiccional, ni tampoco una duplicidad de procedimientos contraria al principio de *no bis in idem* en su expresión formal.

Naturalmente, carecerá de eficacia jurídica cualquier actuación administrativa realizada a partir de la fecha en la que de comienzo el proceso penal en sentido estricto, no tanto por lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT sino como consecuencia de la litispendencia penal.

En este sentido, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 410 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (de aplicación supletoria), cabe entender que el momento a partir del cual se produce el efecto suspensivo sobre los actos de la Administración tributaria será el de presentación de la denuncia ante el juez de instrucción o de interposición de la querrela por delito contra la Hacienda Pública; *dies a quo* que también servirá de referencia para fijar: a) O bien la fecha en la que debe entenderse interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para iniciar el procedimiento inspector, si en dicha fecha no se hubiere iniciado todavía; b) O bien, la fecha en la que debe entenderse interrumpido el cómputo del plazo de resolución del procedimiento inspector correctamente iniciado antes de la presentación de la querrela (artículo 150.4 LGT).

CAPITULO SEGUNDO

Es decir, a diferencia de lo expuesto en el apartado anterior, cuando la Administración tributaria no tenga conocimiento de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal, la comunicación de inicio del procedimiento inspector producirá los efectos que le son propios si se notifica antes de que se inicie el proceso penal, en cuyo caso la situación jurídica del procedimiento no será la de inexistencia sino, en todo caso, la de interrupción justificada en los términos que analizaremos con mayor detenimiento en los apartados siguientes.

Por el contrario, si el Ministerio Fiscal ordena el archivo de las diligencias de investigación iniciadas ante la sospecha de una defraudación tributaria delictiva (art. 773.2 LECr), no parece que su actuación haya provocado ningún efecto jurídico respecto al procedimiento inspector iniciado posteriormente para comprobar la situación tributaria de un determinado contribuyente. Luego, si la Administración, al tener conocimiento de la investigación del Ministerio Fiscal, suspendió unilateralmente sus actuaciones cabe interrogarse acerca de si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.4.a) LGT, pues se trata de una situación que no viene específicamente contemplada en la norma. En este sentido, siguiendo el razonamiento desarrollado en el apartado anterior, pensamos que no existe fundamento alguno para prolongar la duración legal del procedimiento cuando la inactividad administrativa ni es obligatoria, ni ha sido oportunamente comunicada al obligado tributario.

Finalmente, si la Administración inició y tramitó sin solución de continuidad un procedimiento inspector sin tener conocimiento oficial de la existencia de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal, el archivo de las diligencias tampoco producirá ningún efecto jurídico, de modo que, en este caso, la concurrencia de actuaciones será jurídicamente irrelevante.

En definitiva, cuando se invierte la secuencia lógica de la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública se advierten algunas de las deficiencias técnicas de las normas que regulan el efecto de la litispendencia penal sobre los procedimientos tributarios, pues ninguna de ellas nos ofrece una solución para los supuestos que acabamos de describir que, si bien no serán habituales, no por ello debe excluirse la posibilidad de que se produzcan.

2.1.3.- La iniciación de oficio de diligencias previas por el órgano judicial

Cuando las diligencias judiciales encaminadas a averiguar la efectiva realización de un delito contra la Hacienda Pública se inician sin que la Administración tributaria haya descubierto el incumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal impide la iniciación de un procedimiento inspector para comprobar el mismo impuesto y periodo impositivo que está siendo objeto de conocimiento por parte del juez instructor. Luego, en este caso, no se trata tanto de identificar el efecto jurídico derivado del inicio del proceso penal, como de establecer el momento en que la Administración tendrá conocimiento de la actuación del órgano judicial.

Una primera posibilidad es que sea el propio juez instructor el que se dirija a la Administración tributaria para reclamar el auxilio de funcionarios especializados en la investigación de hechos con trascendencia tributaria. En este caso, habida cuenta que será el propio órgano judicial quien proporcionará a un órgano administrativo la noticia de que una determinada persona o entidad puede haber cometido un delito contra la Hacienda Pública, cabe entender que, a partir del momento en que se reciba dicha información, la Administración deberá evitar concurrir con la actuación jurisdiccional. Luego, si todavía no ha iniciado el procedimiento inspector, no lo iniciará; mientras que si ya lo hubiera iniciado, suspenderá la comprobación.

Una segunda posibilidad es que el juez no reclame la participación de los funcionarios de la Administración tributaria y no le informe de que está investigando una posible defraudación tributaria con trascendencia penal. En este caso, si se llegara a iniciar un procedimiento inspector por el mismo impuesto y periodo impositivo es razonable entender que será el propio contribuyente afectado quien pondrá en conocimiento de la Inspección de los tributos que está siendo objeto de una investigación judicial por los mismos hechos y, al propio tiempo, se dirigirá al juez de lo penal para que ordene a la Administración que se abstenga de actuar.

Si no lo hiciera el contribuyente, y salvo que sea el Ministerio Fiscal quien, al recibir el expediente remitido por el órgano judicial (art.306 y siguientes LECr), informe a los órganos de la Inspección de la existencia de un proceso penal por delito contra la

CAPITULO SEGUNDO

Hacienda Pública, no será hasta que el juez ofrezca las acciones al Estado (art. 109 LECr) cuando la Administración tributaria tendrá conocimiento oficial de la existencia de un proceso penal concurrente con el procedimiento inspector.

Cualquiera de las tres posibilidades conduce a la situación descrita en el artículo 32.1 RST donde se establece que, a partir del momento en que se tenga conocimiento de la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se ordenará la suspensión del procedimiento administrativo en curso pero, considerando que se trata de la norma reglamentaria por la que se desarrolla el procedimiento sancionador tributario, resulta dudosa su aplicación al procedimiento inspector, entre otras razones porque esta situación no viene expresamente contemplada en la ley que le proporciona la correspondiente cobertura.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, si en el momento de conocer la existencia de la causa penal el procedimiento inspector no se ha iniciado, por aplicación analógica de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 180.1 LGT, cualquier actuación administrativa realizada con posterioridad a la fecha en la que se tenga conocimiento de la investigación judicial será jurídicamente inexistente y no producirá efecto alguno. Luego, a partir del momento en que la Administración conozca la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, pierde temporalmente la facultad de ordenar el inicio de una comprobación tributaria referida al mismo impuesto y periodo impositivo. Sin embargo, cuando el procedimiento inspector se hubiere iniciado antes de conocerse formalmente la existencia de diligencias judiciales referidas a la misma persona o entidad, cabe interrogarse acerca de si lo que procede es suspender el procedimiento inspector o anular todo lo actuado.

En este sentido, pensamos que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 LECr, aunque la Administración no hubiere tenido conocimiento del inicio de la investigación judicial, habida cuenta de que el efecto suspensivo derivado de la litispendencia se proyecta sobre la potestad del comprobar los mismo hechos que están siendo objeto de conocimiento por parte del juez instructor, el principio de preferencia jurisdiccional determina que la citación de inicio de actuaciones notificada después de iniciarse el proceso penal no produzca efecto alguno. Por consiguiente, si concluidas las diligencias previas, el juez instructor decreta el sobreseimiento libre, la Administración tributaria,

en lugar de continuar con el procedimiento inspector iniciado, debería emitir una nueva citación de inicio de actuaciones.

En cuanto a la aplicación del artículo 68.1.b) LGT, aunque no es la Administración la que ha remitido el expediente al Ministerio Fiscal ni ha pasado en tanto de culpa al juez de lo penal, cabe entender que la interrupción de la prescripción del derecho a practicar la liquidación del impuesto y periodo que constituyen en objeto de la investigación judicial se produce como consecuencia de la litispendencia penal y, en todo caso, en base a la comunicación del juez instructor en la que, de oficio o a instancia del contribuyente, se ordenará a la Administración la paralización de cualquier actuación administrativa concurrente con las diligencias judiciales.

2.2.- La suspensión del procedimiento inspector iniciado antes de la presentación de la denuncia

Cuando la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva surge en el curso de la comprobación de la situación tributaria de una determinada persona o entidad, es la Administración tributaria la que advierte la posible trascendencia penal del incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. Luego, en este caso, puesto que el inicio del procedimiento inspector no se habrá visto afectado por la litispendencia penal, la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras ya ha producido los efectos señalados en el artículo 87 RGAT. Idéntico tratamiento se aplicará a la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sin que la denuncia provenga de la Administración tributaria, cuando el procedimiento inspector se hubiere iniciado antes de que den comienzo las diligencias judiciales de investigación del hecho delictivo.

Desde la perspectiva procedimental, el inicio del procedimiento inspector constituye a la Administración en la obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen (art.103.1 LGT) y a notificar al interesado tanto el correspondiente acuerdo resolutorio, como cualquier circunstancia que determine la suspensión de las actuaciones inspectoras (art.103.3 LGT). Por otra parte, la fecha en la que se entiende iniciado el procedimiento fija el término inicial del plazo de que disponen los órganos

CAPITULO SEGUNDO

de la Inspección para concluir la comprobación y, en su caso, para regularizar la situación tributaria del contribuyente (art.150.1 LGT).

Luego, si esto es así, es razonable entender que la regla contenida en el artículo 180.1 LGT constituye una excepción al régimen general de finalización del procedimiento inspector, pues obliga a la Administración a detener las actuaciones que estuviera desarrollando hasta que por parte del juez se dicte resolución acerca de la trascendencia penal de la defraudación tributaria descubierta como consecuencia de la investigación administrativa.

Sin embargo, tal como se ha expuesto en el Capítulo anterior, la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública puede manifestarse en cualquiera de las fases del procedimiento inspector (o incluso una vez concluidas las actuaciones de la Inspección), de modo que el efecto jurídico derivado del inicio de un proceso penal concurrente con la actuación administrativa no siempre se corresponde con la figura de la suspensión de un procedimiento en trámite. Además, el efecto jurídico definitivo que producirá el ejercicio jurisdiccional de la potestad para sancionar los incumplimientos tributarios de mayor entidad sobre la potestad administrativa para liquidar la deuda tributaria cuya elusión constituye el presupuesto objetivo de la defraudación, dependerá del sentido de la resolución que se dicte una vez practicadas las diligencias previas y, en su caso, después de sustanciarse el correspondiente juicio oral.

Por ello, a continuación examinaremos los efectos que el inicio y la conclusión del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública producen sobre un procedimiento inspector iniciado antes de la presentación de la correspondiente denuncia administrativa, diferenciando la situación jurídica de cada una de las fases por las que, de ordinario, atraviesa la comprobación administrativa de la situación tributaria de un contribuyente.

2.2.1.- La denuncia administrativa presentada antes de formalizar el acta de inspección

En el Capítulo anterior ya hemos analizado las distintas alternativas que se producen cuando la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surge en el curso de la

instrucción de un procedimiento inspector y, en particular, antes de formalizar el acta mediante la que terminan las actuaciones investigadoras desarrolladas por la Inspección. Este supuesto constituye el paradigma de todas las normas legales y reglamentarias que tratan de ordenar la relación de preferencia que se establece entre la actuación de la Administración y del juez de lo penal cuando se descubre una defraudación tributaria que, por sus características, puede subsumirse en el comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal.

Por ello, el artículo 180.1 LGT indica que la decisión de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez de lo penal, inhabilita a la Administración para continuar las actuaciones que hasta ese momento había desarrollado y produce la suspensión *ex lege* del procedimiento administrativo en el curso del cual se hubieren manifestado los hechos presuntamente constitutivos de delito, sancionando con la inexistencia cualquier actuación realizada con posterioridad.

En correspondencia con lo indicado en la ley, el artículo 32.2 RST, en su apartado primero, ordena a la unidad o equipo de inspección responsable de la instrucción del procedimiento que cese en la actividad de comprobación de la situación tributaria del contribuyente y que eleve el expediente (acompañado del correspondiente informe) al Jefe de la Dependencia de Inspección.

No obstante lo anterior, cuando trasladamos nuestro análisis a las normas reguladoras del procedimiento inspector advertimos que no existe una correspondencia absoluta entre lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT y lo establecido en el artículo 150.4 LGT que, lejos de regular un supuesto de suspensión del procedimiento, considera que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente constituye una causa de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras y, en su caso, un supuesto que permite ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento en caso de que la Administración recupere sus facultades de comprobación y liquidación de la cuota tributaria devengada.

a) La interrupción de las actuaciones inspectoras

Con arreglo a lo dispuesto en el apartado a) del artículo 150.4 LGT, cuando el Delegado especial, el Delegado Central o el Director del Departamento de Inspección, toman la decisión de promover el ejercicio de la acción penal respecto a un contribuyente por los indicios de delito puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de su situación tributaria, independientemente de si optan por remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o por pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, quedan interrumpidas las actuaciones inspectoras, sin que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104.2 LGT, el tiempo que transcurra hasta que la Administración recupere sus facultades de comprobación y liquidación, afecte al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector previamente iniciado.

No obstante lo anterior, una cosa es que el inicio del proceso penal impida el desarrollo de actuaciones inspectoras y otra muy distinta la incidencia de éste efecto jurídico en el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación de la deuda tributaria, y del plazo máximo de duración del procedimiento inspector suspendido²⁹⁶.

El primer efecto es una consecuencia del principio de preferencia jurisdiccional y afecta a cualquier procedimiento concurrente con la investigación judicial de una defraudación tributaria presuntamente delictiva, mientras que el segundo es un efecto propiamente tributario que únicamente se produce en aquellos casos en los que, pese a la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, no prospera la acción penal, ya sea porque el Ministerio Fiscal decide que los hechos no revisten relevancia penal y devuelve el expediente que le ha remitido el Delegado especial, ya sea porque el juez instructor inadmite la denuncia (art. 269 LECr), desestima la querrela (art.313 LECr), o decreta el sobreseimiento libre del imputado (art. 779.1.1º LECr), o ya sea porque el juez sentenciador dicta una sentencia absolutoria (art.742 LECr).

²⁹⁶ Como explica MARTINEZ GINER: “En la práctica estas circunstancias operan descontando el tiempo final de duración del procedimiento los días naturales durante los cuales se produjera alguna de estas incidencias. Es por ello que entendemos que puede hablarse de suspensión del plazo procedimental en lugar de interrupción del mismo.[...] Por ello, el efecto suspensivo que tales incidencias provocan se proyecta únicamente sobre el cómputo del plazo del procedimiento sin que pueda hablarse de suspensión del procedimiento de inspección puesto que la Administración podría, si fuera oportuno, realizar otras actuaciones investigadoras.” MARTINEZ GINER, L.A., “La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios”, en <<Revista de Contabilidad y Tributación>>, CEF, núm.343, p.9.

En todos estos casos, con arreglo a lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 180.1 LGT, la Administración tributaria podrá (y deberá) continuar con la comprobación de la situación tributaria del contribuyente otrora imputado por delito contra la Hacienda Pública, de modo que se reanudarán las actuaciones interrumpidas, en cuyo caso será necesario valorar la incidencia del periodo durante el cual la Administración no ha podido desarrollar las funciones que le son propias. Por el contrario, en el artículo 180.1 LGT no se contempla la posibilidad de que el procedimiento tributario continúe después de que se dicte una sentencia condenatoria, lo cual, además de evidenciar una deficiente técnica legislativa, viene a ratificar una práctica administrativa y jurisprudencial que, con fundamento en la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, entiende que en caso de delito contra la Hacienda Pública consumado el órgano judicial no solo ejerce el *ius puniendi* del Estado sino también la potestad de reclamar el pago de la deuda tributaria defraudada.

No obstante lo anterior, desde la perspectiva procesal, en los apartados anteriores hemos visto que no es lo mismo presentar la denuncia administrativa ante el Ministerio Fiscal que hacerlo directamente ante el juez de lo penal, pues únicamente en el segundo caso cabe entender que con dicha acción se inician las actuaciones judiciales y, en consecuencia, se produce el efecto suspensivo asociado a la litispendencia. Luego, desde esta perspectiva, a nuestro modo de ver, si la denuncia se dirige al Ministerio Fiscal, a partir de la fecha en que se reciba el expediente procedente de la Administración, el procedimiento inspector queda interrumpido pero no suspendido, pues dicha situación jurídica únicamente se producirá en el momento en que se interponga la correspondiente querrela o, en su caso, cuando la denuncia se hubiere presentado directamente ante el juez de instrucción.

Las consecuencias jurídicas de una u otra situación aunque resultan muy semejantes no son totalmente equiparables, pues una cosa es que la actividad de los órganos de la inspección quede provisionalmente detenida y otra muy distinta que el procedimiento tributario quede suspendido. En el primer caso, interpretando a *sensu contrario* lo dispuesto en el último inciso del apartado tercero del artículo 180.1 LGT, en el periodo de tiempo comprendido desde que la Administración advierte los indicios de delito hasta la fecha que por el juez de instrucción se inician las diligencias correspondientes, el obligado tributario podría realizar actuaciones con efectos jurídicos en el

CAPITULO SEGUNDO

procedimiento inspector. Por el contrario, una vez iniciado el proceso penal, el efecto suspensivo asociado a la litispendencia, impide no solo la actividad administrativa sino también la del propio contribuyente que, en todo caso, deberá dirigir al juez cualquier actuación que considere oportuna para la defensa de sus derechos e intereses legítimos.

En uno y otro caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 103.3 LGT y 102.6 RGAT, entendemos que la Administración debe poner en conocimiento del obligado tributario tanto la interrupción de las actuaciones inspectoras como, en su caso, la suspensión definitiva del procedimiento inspector, pues solo de este modo quedará formalmente establecida la fecha a partir de la cual la Administración tributaria ha cesado en la investigación de los hechos presuntamente delictivos y, lo que es más importante, el momento a partir del cual cualquier actuación administrativa concurrente con la actividad jurisdiccional deviene inexistente²⁹⁷.

Un aspecto que merece destacarse respecto a la interrupción de actuaciones inspectoras provocada por la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública es su carácter indisponible y, sobretudo, su efecto de cierre. Es decir, a diferencia de los otros supuestos de interrupción justificada enumerados en el artículo 103 RGAT, la que se produce por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o por el traslado del tanto de culpa a la autoridad judicial tiene carácter *ex lege* y, además, contrariamente a lo establecido en el artículo 102.7 RGAT, no admite que se desarrolle ninguna actividad administrativa durante el periodo de interrupción. Tanto es así que el propio artículo 180.1 LGT declara inexistentes las actuaciones administrativas realizadas con posterioridad a la evacuación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Por otra parte, considerando que la propia ley califica la situación que se produce como una interrupción y no como una dilación, cabe interrogarse acerca de si, a efectos del cómputo de intereses de demora, cabe incluir o no del periodo de tiempo durante el cual el procedimiento inspector ha quedado interrumpido. En este sentido, es evidente que la

²⁹⁷ En este sentido RUIZ GARCIA advierte que: "Además de suspender el procedimiento inspector, el acuerdo de pasar el tanto de culpa al órgano judicial o de remitir el expediente al Ministerio Fiscal pone fin a la fase previa o subprocedimiento que se inició con la diligencia extendida conforme a los artículos 32.2 RST y 98.3.b) del Reglamento General. Si la citada diligencia fue oportunamente comunicada al particular, la lógica más elemental y la seguridad jurídica exigen que también sea notificado el acto con el que se pone fin a dicha fase previa o subprocedimiento." RUIZ GARCIA, J.R. "La relación ...", cit. p.12

demora en la notificación de la liquidación tributaria que pueda dictarse una vez reanudadas las actuaciones no es imputable a una inactividad de los órganos de la Administración en los términos en que viene descrita en el artículo 26.4 LGT, pero también es cierto que no se trata de una demora imputable al contribuyente²⁹⁸, sino que se trata de una consecuencia del modelo de preferencia penal absoluta establecido por el legislador tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, para determinar cuál es el periodo de tiempo a computar para calcular los intereses de demora a liquidar conjuntamente con la cuota tributaria en aquellos casos en los que se ha producido la situación descrita en el artículo 150.4.a) LGT, resulta indispensable acudir a la norma procesal. Es decir, si como hemos concluido en apartados anteriores, hasta el momento en que se inicia el proceso penal, el contribuyente puede realizar actos con efectos en su situación tributaria, uno de dichos actos puede ser precisamente satisfacer total o parcialmente la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible.

Luego, si esto es así, considerando que el fundamento jurídico de la exigencia de intereses de demora es el retraso en el pago de la deuda tributaria (art.26.1 LGT), los días comprendidos desde la fecha en la que se toma la decisión de presentar la denuncia hasta la fecha en que se inicia el proceso penal deben incluirse en el periodo de cómputo de la liquidación que se dicte una vez reanudadas las actuaciones inspectoras (art.26.3 LGT), pues durante dicho periodo nada impide al obligado tributario ingresar el importe correspondiente a la cuota tributaria devengada²⁹⁹.

²⁹⁸ Como explica DE LA PEÑA VELASCO las normas tributarias en las que se establece el cese del devengo de intereses de demora: “[...] protegen la posición del obligado tributario en tanto que teniendo los intereses de demora carácter compensatorio o resarcitorio del daño derivado del pago tardío, cuando este pago tardío es consecuencia del incumplimiento de los plazos por parte de la Administración que dilata más allá del plazo normativamente previsto la resolución de un recurso o la práctica de una liquidación tributaria y, en consecuencia, resulta coherente que su devengo cese a partir del momento en que dicha situación se produzca.” DE LA PEÑA VELASCO, G., “Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario”, en <<Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche>>, cit., p.428.

²⁹⁹ El principio general en el que fundamentamos esta conclusión lo expresa DE LA PEÑA VELASCO cuando advierte que en el procedimiento de recaudación no existe una norma en virtud de la cual en un momento determinado cesa el devengo de intereses de demora, lo cual cabe considerar lógico habida cuenta de que se trata de un procedimiento sin plazo de terminación, de modo que: “[...] ante la ausencia de todo incumplimiento por parte del acreedor no sea procedente el cese en el devengo de intereses hasta tanto la obligación no se satisfaga [...]”, aunque seguidamente sostiene que: “[...] el hecho de que la normativa no contemple un plazo para la terminación del procedimiento por las causas antes señaladas no debería implicar necesariamente que la inactividad de la Administración o la paralización por causas no imputables al obligado tributario lo obligue a indemnizar el retraso en el cobro por la Administración

CAPITULO SEGUNDO

Por el contrario, mayores problemas interpretativos se suscitan para decidir si cabe exigir intereses de demora por los días durante los cuales se han desarrollado unas actuaciones judiciales que han concluido sin imponer al contribuyente la sanción correspondiente al delito contra la Hacienda Pública.

Si consideramos que, como consecuencia de la litispendencia penal, no solo ha quedado suspendido el procedimiento inspector sino también el procedimiento de recaudación, no cabría exigir al obligado tributario intereses de demora por no haber realizado un pago que la ley le impide realizar. Sin embargo, aunque el contribuyente imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no pudiera efectuar el pago ante la Administración tributaria, no por ello ve limitadas las posibilidades de liberarse de su deuda, pues el ingreso de la posible responsabilidad civil derivada del delito que se le imputa puede realizarlo cautelarmente ante el órgano judicial (art.589 LECr.).

Una vez más se ponen de manifiesto las perniciosas consecuencias de la doctrina de la mutación del título pues, como consecuencia del modelo de preferencia judicial absoluta, los ingresos realizados en los procesos penales que no terminan con sentencia condenatoria, carecerán de causa, ya que ni tendrán la consideración de ingresos tributarios ni tampoco podrán aplicarse al pago de una responsabilidad civil que no ha sido declarada. Luego, en el momento en que se acuerde el sobreseimiento del imputado o la absolución del acusado, el juez ordenará que dicho importe (junto con los intereses que se hubieren devengado) sea devuelto al contribuyente que realizó el depósito (art.744 LEC). Al propio tiempo, durante la sustanciación de la causa penal se habrán devengado los intereses de demora tributarios correspondientes al liquidación que pueda dictar la Administración una vez levantada la suspensión ordenada por el artículo 180.1 LGT, sin que el ingreso realizado cautelarmente por el contribuyente produzca ningún efecto.

Si en lugar del modelo actual se habilitara a la Administración para liquidar y recaudar la cuota tributaria independientemente del resultado que pueda obtenerse de ejercer la

cuando ello es consecuencia de la propia incuria de la Administración que tiene medios para actuar compulsivamente sobre el patrimonio del deudor y no lo hace.” Por ello, concluye señalando que: “[...] hubiera podido establecerse este mismo efecto cuando el procedimiento de recaudación hubiera estado paralizado durante determinado tiempo por causa no imputable al obligado, sin perjuicio, de que reiniciadas las actuaciones el interés vuelva a devengarse.” DE LA PEÑA VELASCO, G., op. cit. p.429.

acción penal por delito contra la Hacienda Pública, no cabría plantearse el tratamiento tributario del tiempo invertido por el juez en decidir si una defraudación tributaria reviste o no trascendencia penal, pues el efecto de la litispendencia penal solo se produciría sobre el procedimiento sancionador tributario.

En cualquier caso, y pese a las evidentes dificultades interpretativas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 150.3 LGT y en el artículo 191 RGAT, y habida cuenta que la existencia de un interrupción justificada determina que no se haya producido un incumplimiento en el plazo de duración del procedimiento inspector, nos inclinamos a considerar que, para calcular el los intereses de demora a exigir al contribuyente una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, deberán incluirse los días durante los cuales se han desarrollado las diligencias judiciales. Por consiguiente, cabe concluir que, pese a la suspensión del procedimiento inspector decretada por el artículo 180.1 LGT, no cesa el cómputo de los intereses de demora a exigir al obligado tributario en caso de que el proceso penal finalice sin condena.

Para concluir el análisis de la interrupción de la fase de instrucción del procedimiento inspector producida por la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, debemos significar que se trata de un supuesto que paradójicamente no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 68.1.b) LGT pues, en puridad, la interrupción del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a practicar la correspondiente liquidación del impuesto y periodo impositivo incluido en la denuncia no se produce en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, sino que, conforme lo dispuesto en el artículo 150.2 LGT, interpretado a *sensu contrario*, se ha producido al iniciar el procedimiento inspector y, mientras las actuaciones se encuentren interrumpidas, su efecto se mantiene hasta la conclusión del proceso penal³⁰⁰.

³⁰⁰ Respecto a esta cuestión MARTINEZ GINER considera que: “[...] la figura de la suspensión de la prescripción tributaria resulta algo forzada a la luz del artículo 68 de la LGT que configura como interrupción de la prescripción la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal. En este sentido queremos señalar que la literalidad del artículo 180.1 de la LGT refiere que si la jurisdicción penal no aprecia la existencia de delito, la Administración continuará sus actuaciones y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción. La interpretación que sugerimos es que la desaparición de la causa de interrupción justificada supone reanudar el cómputo del plazo del procedimiento suspendido, lo cual a la luz del artículo 180.1 de la LGT supondría reanudar el cómputo del plazo de prescripción suspendido igualmente.” MARTINEZ GINER, *op. cit.* p.27

CAPITULO SEGUNDO

Ante la evidente indeterminación del artículo 180.1 LGT y el silencio del artículo 150.4 LGT, las normas a considerar para establecer la fecha en la que debe retomarse el cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación de la cuota tributaria una vez descartado el carácter delictivo de la defraudación son, de una parte, el artículo 68.6 LGT y, de otra, el artículo 150.5 LGT.

La elección de una u otra norma no resulta irrelevante pues, aunque parezcan semejantes existe entre ellas una diferencia determinante para calcular el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción. Según lo dispuesto en el artículo 68.6 LGT, el momento a considerar para fijar el término inicial del cómputo del plazo de prescripción es aquel en que la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial (o que levante la paralización ordenada en su día), o la notificación del Ministerio Fiscal mediante la que procede a la devolución del expediente. Por el contrario, el artículo 150.5 LGT parece que sitúa el momento en que entiende recuperadas las facultades de comprobación y, por consiguiente, el inicio del cómputo del plazo para dictar la correspondiente liquidación tributaria en la fecha en que la resolución judicial o el expediente son recibidos por el órgano competente para continuar el procedimiento suspendido que no es otro que la Inspección de los tributos³⁰¹.

A nuestro modo de ver, pese a la deficiente técnica legislativa, debemos encontrar la interpretación que, sustentada en el principio de seguridad jurídica, permita conciliar los efectos de la conclusión del proceso penal sobre el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación y sobre el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector una vez reanudado.

Una posibilidad sería disociar el término inicial según la naturaleza del plazo cuyo cómputo delimita, de modo que, para determinar el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción tomáramos la fecha indicada en el artículo 68.6 LGT, mientras que, para fijar el *dies a quo* del cómputo del nuevo plazo de duración del procedimiento inspector, tomáramos la fecha indicada el artículo 150.5 LGT. En el primer caso, con arreglo a las

³⁰¹ Según lo dispuesto aplicando lo dispuesto en el artículo 102.1 RGAT, la referencia temporal será la fecha de entrada en el registro de la Dependencia Regional de Inspección que inició el procedimiento inspector interrumpido.

normas del proceso penal, la notificación de la resolución judicial de firmeza la recibirá el Abogado del Estado que ostenta la representación procesal de la Administración tributaria. Por el contrario, en el segundo, con arreglo a las normas de los procedimientos tributarios, el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a realizar una vez finalizado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no se iniciará hasta la fecha en que dicha circunstancia sea conocida por la Dependencia de Inspección de la que partió el informe que en su día motivo la suspensión del procedimiento inspector.

Sin embargo, puesto que ni el artículo 180.1 LGT, ni el artículo 150.5 LGT establecen con precisión el momento en que la Administración tributaria debe reanudar el procedimiento tributario suspendido al remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al pasar el tanto de culpa al juez de lo penal, la aplicación combinada de lo dispuesto en el artículo 68.6 LGT y en el artículo 150.5 LGT conduce a la conclusión de que las actuaciones inspectoras podrán realizarse mientras no se hubiere consumado la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación, circunstancia que no se producirá hasta que transcurran cuatro años desde la recepción de la notificación de la resolución judicial de sobreseimiento o de absolución, o de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Durante dicho periodo de tiempo, la inactividad administrativa no tendría consecuencia alguna lo cual constituye una situación difícilmente conciliable con el principio de seguridad jurídica.

Por todo ello, a nuestro modo de ver, la norma aplicable en este caso no puede ser ni el artículo 68.6 LGT ni el artículo 150.5 LGT, sino en todo caso el artículo 150.2 LGT en virtud del cual la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras por un periodo superior a seis meses determina que no se entiendan producidos los efectos jurídicos de la citación de inicio de actuaciones inspectoras. Es decir, a partir del momento en que concluye el proceso penal desaparece el efecto suspensivo derivado de la litispendencia y la Administración recupera sus potestades de liquidación y recaudación de la deuda tributaria. Por consiguiente, nada le impide continuar con el procedimiento inspector que ya había iniciado antes de denunciar la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva.

Luego, del mismo modo que el inicio de la interrupción <<justificada>> se produce *ex lege*, también el cese de dicho estado se produce por ministerio de la ley, de modo que, al día siguiente de la firmeza de la resolución judicial, o de la devolución del expediente por parte del Ministerio Fiscal, el procedimiento inspector puede reanudarse sin impedimento legal alguno y sin necesidad de autorización judicial expresa, de modo que si así no se hiciera la inactividad administrativa dejará de estar justificada. Si esta situación se prolonga más de seis meses, se producirá una interrupción <<injustificada>> de actuaciones que, por el tiempo transcurrido desde la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, provocará la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la cuota devengada por el impuesto y periodo impositivo que, en su momento, fueron objeto de la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública.

b) La duración del procedimiento inspector interrumpido

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.4.b) LGT, la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública constituye una circunstancia que justifica la ampliación del plazo ordinario de duración del procedimiento inspector. Al propio tiempo, en el artículo 150.5 LGT *in fine* se fija el plazo máximo en el que debe dictarse la liquidación administrativa en caso de que se reanude un procedimiento inspector cuya duración habían sido ampliada antes de quedar interrumpido por el inicio de un proceso penal.

Considerando que una y otra norma despliegan sus efectos una vez reanudadas las actuaciones inspectoras suspendidas, es evidente que su fundamento jurídico no puede ser ni lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, ni menos aún en las normas reguladoras de la litispendencia penal. Por consiguiente, se trata de un efecto jurídico <<colateral>> en virtud del cual el legislador presume que todo expediente en el que surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública reviste una especial complejidad que justifica que, en caso de que se reanuden las actuaciones inspectoras, la Administración disponga de un plazo extraordinario para ultimar la comprobación de la situación tributaria del contribuyente que ha sido exculpado de la acusación de cometer una defraudación tributaria constitutiva de delito.

A nuestro modo de ver, considerando que el parámetro principal para determinar la relevancia penal del incumplimiento de las obligaciones tributarias es la cuantía de la cuota defraudada, lo dispuesto en el artículo 150.4 b) LGT carece de justificación pues la complejidad de una actuación inspectora no depende tanto del resultado económico de la liquidación que pueda dictarse como de las características de la actividad desarrollada por el contribuyente o de las circunstancias en las que se produce la ocultación del hecho imponible realizado.

Más aún, si consideramos que, por regla general, la denuncia administrativa se presentará una vez ultimada la fase de instrucción del procedimiento inspector, la complejidad habilitante de un mayor plazo de comprobación debiera de haberse advertido por la unidad o equipo responsable de la investigación antes de elevar su informe al inspector Jefe. Si no se solicitó la ampliación el plazo mientras se instruía el procedimiento pero se pudo cuantificar la cuota tributaria a efectos de determinar si excedía o no del límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, no tiene sentido que por el mero hecho de haberse cursado una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, los mismos hechos revistan una especial complejidad en el momento en que la Administración recupera su potestad liquidatoria.

En cuando a la norma recogida en el artículo 150.5 LGT, contempla precisamente la situación contraria a lo indicado en el artículo 150.4 b) LGT, pues en este caso, habiéndose ejercido la facultad de ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones con fundamento en alguna de las situaciones descritas en el artículo 184 RGAT, el hecho de que posteriormente se presente una denuncia por delito contra la Hacienda Pública no permite una nueva ampliación, sino que a dicho procedimiento una vez reanudado se le aplica la regla general de terminación de los procedimientos tributarios que deban ultimarse en ejecución de una resolución administrativa o jurisdiccional que ordene la retroacción de actuaciones.

El resultado combinado de ambos preceptos conduce a la conclusión de que si la denuncia administrativa se presentó antes de solicitar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis*, al reanudarse las actuaciones, la Administración dispone del plazo que restaba para completar los doce meses antes de presentar la denuncia, más otros doce meses por el mero hecho de

CAPITULO SEGUNDO

haber remitido el expediente al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Por el contrario, si la denuncia se presentó después de acordada la ampliación del plazo, una vez concluida la interrupción justificada por el inicio del proceso penal, la Administración debe notificar la correspondiente liquidación dentro del plazo que reste hasta concluir los veinticuatro meses, salvo si éste fuera inferior a seis meses, en cuyo caso dispone de dicho periodo extraordinario.

La asimetría que generan estas normas no puede compartirse, ni responde a necesidad jurídica alguna. El procedimiento inspector suspendido por el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública debería reanudarse en la misma situación en que se encontraba en el momento de comunicar la *notitia criminis*. Por consiguiente, la Administración debería concluirlo en el plazo que quedaba antes de la suspensión, salvo que por las circunstancias objetivas de la comprobación se justifique la correspondiente ampliación. Si esta ya se hubiere obtenido, el procedimiento deberá concluir en el plazo que reste hasta concluir los veinticuatro meses, sin posibilidad de extenderlo hasta los seis meses si fuere inferior.

Una cosa distinta a la anterior es determinar la fecha a partir de la cual la Administración debe reanudar las actuaciones inspectoras suspendidas, pues constituirá la referencia temporal necesaria para calcular el plazo del que dispone la Inspección de los tributos para ultimar la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. En este sentido, ya hemos visto que los artículos 180.1 LGT y 150.4 LGT guardan silencio respecto a esta cuestión, lo cual una vez más nos conduce a la aplicación analógica o bien de lo dispuesto en el artículo 68.6 LGT, o bien de lo dispuesto en el artículo 150.5 LGT *in fine*, cuya principal diferencia se advierte en la identificación del destinatario de la resolución judicial o del oficio judicial del que se desprende la inexistencia de responsabilidad penal. El primero se refiere genéricamente a la «Administración», mientras el segundo indirectamente alude a los órganos de la Inspección de los tributos³⁰².

³⁰²A una conclusión semejante llega DE JUAN CASADEVALL cuando advierte que: «[...] lo cierto es que ni el art.68.1 LGT, ni el art.180.1 LGT aclaran nada al respecto, aunque el tenor literal de este último, y de las reglas generales de la postulación procesal, parece colegirse que el término final de la interrupción justificada puede producirse con la notificación a la representación procesal de la Administración tributaria de cualquiera de las circunstancias que se contemplan con carácter alternativo en el art.180.1 LGT. Desde esta perspectiva existiría una restricción reglamentaria al acotar temporalmente la suspensión de actuaciones hasta la recepción por el órgano administrativo competente

Planteada la cuestión en estos términos, considerando que los supuestos en los cuales no prospera la acción penal contra el contribuyente denunciado por la Administración tributaria son diversos, a efectos de establecer el *dies a quo* del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector una vez desaparecida la litispendencia penal que impedía el desarrollo de las actuaciones inspectoras, es necesario analizar separadamente la devolución del expediente decidida por el Ministerio Fiscal, de la notificación de la resolución judicial por la que se pone fin al procedimiento judicial en cualquiera de sus fases.

La devolución del expediente por el Ministerio Fiscal puede producirse en dos situaciones: a) De una parte, si examinada la documentación remitida por la Administración considera que los hechos denunciados no revisten trascendencia penal y decide archivar las diligencias de investigación (art.773.2 LECr); b) Y, de otra, en caso de que sea el juez de lo penal quien desestime la querrela interpuesta por el Ministerio Fiscal por entender que no existen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública (art.313 LECr). En uno y otro caso, puesto que no se habrá iniciado el proceso penal, tampoco se habrá suspendido el procedimiento inspector por efecto de la litispendencia, sino que en todo caso el tiempo transcurrido se considerará una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras³⁰³.

Luego, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32 RST, el órgano competente para remitir el expediente al Ministerio Fiscal es el Delegado especial, lo razonable es entender que también será el órgano competente para recibir la devolución, en cuyo caso la fecha en que se produce dicha recepción es la que desactiva el efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.4.a) LGT y, en consecuencia, la que determina la reanudación del cómputo del plazo para dictar la correspondiente liquidación.

para la continuación del procedimiento del expediente devuelto o de la correspondiente resolución judicial, cuya única cobertura legal habría que buscar en el artículo 150.5 in fine de la LGT.”, DE JUAN CASADEVALL, J., “El nuevo reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, en <<Gaceta Fiscal>>, núm.272, febrero 2008, p. 140.

³⁰³ Como acertadamente advierte DE JUAN CASADEVALL: “La devolución del expediente no constituye una forma de terminación del procedimiento penal, sino una actuación administrativa puramente interna en el marco de las relaciones entre el Ministerio Fiscal y la AEAT [...]”, DE JUAN CASADEVALL, J., *op.*, cit. p.141.

CAPITULO SEGUNDO

Si en lugar de remitir el expediente al Ministerio Fiscal, el Delegado especial opta por pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, en aquellos casos en que el juez de instrucción que recibe la *notitia criminis* entienda que los hechos no revisten carácter delictivo, se abstendrá de iniciar diligencia alguna (art.269 LECr), sin que dicha decisión deba de ser objeto de una resolución expresa ni de notificación al denunciante.

Es decir, con arreglo a la norma procesal, la Administración tributaria tendrá conocimiento de que el tanto de culpa de un delito contra la Hacienda Pública ha producido el inicio del proceso penal, cuando en su condición de perjudicada reciba del juez instructor el ofrecimiento de acciones (art.109 LECr). Sin embargo, en su condición de denunciante, no está previsto que deba ser informada de la inadmisión a trámite de la denuncia. Luego, salvo que, invocando los efectos de la denuncia sobre los procedimientos tributarios, y pese a no ser parte del proceso, el Delegado especial solicite expresamente ser informado de la decisión judicial de iniciar o no las diligencias (y su solicitud sea efectivamente atendida), ni la norma procesal ni la norma tributaria permiten determinar el momento en que deben reanudarse las actuaciones inspectoras suspendidas. Por consiguiente, se trata de un supuesto no previsto por el legislador tributario cuya solución exigirá analizar en cada caso las circunstancias en virtud de las cuales establecer el momento en que la Administración tiene conocimiento de que su denuncia no ha sido admitida a trámite³⁰⁴.

Cuando el juez instructor admita a trámite una querrela por delito contra la Hacienda Pública pero, una vez desarrolladas las correspondientes diligencias previas, decreta el sobreseimiento libre del imputado, adoptará el correspondiente auto de archivo que notificará a las partes del proceso, es decir: al contribuyente, al Ministerio Fiscal y, en su caso, a la Administración tributaria que hubiere comparecido en condición de parte perjudicada u ofendida por el delito. En este caso, la fecha en la que desaparece la causa

³⁰⁴ Así lo advierte también RUIZ GARCIA al poner de manifiesto que: "La posición de la Administración tributaria como simple denunciante, desvinculada por lo tanto de la tramitación del proceso penal, resulta difícilmente compatible con las normas del artículo 180.1 LGT sobre reanudación del procedimiento inspector que quedó suspendido con la formulación de la denuncia; si la Administración tributaria no es parte en el proceso penal, será preciso establecer el deber a cargo del órgano judicial de notificar la expresada resolución, para que de ésta manera prosiga la tramitación del procedimiento inspector." RUIZ GARCIA, J.R., "La relación ...", cit. p. 15.

que impide la continuación del procedimiento inspector será la de recepción por el Abogado del Estado de la notificación de firmeza del auto de archivo³⁰⁵.

Sin embargo, en aquellos casos en los que la Administración tributaria no hubiere comparecido en la fase de instrucción, al no ser parte del proceso, no recibirá notificación alguna, en cuyo caso el cómputo del plazo del periodo del que la Inspección dispone para finalizar el procedimiento inspector suspendido no podrá iniciarse hasta que el Ministerio Fiscal ponga en conocimiento del Delegado especial la conclusión del proceso penal y la inexistencia de responsabilidad penal por la defraudación tributaria denunciada.

Por último, cuando, acordado el inicio del juicio oral, el juez sentenciador absuelva al acusado de un delito contra la Hacienda Pública y dicha resolución devenga firme, la notificará a todas las partes del proceso. Luego, salvo que la Administración tributaria no hubiere comparecido, el momento en que tiene conocimiento oficial de que su actuación ya no concurre con la de un órgano jurisdiccional y que, por consiguiente, ha recuperado sus potestades de comprobación y liquidación, es la fecha en la que la se notifica al abogado del Estado la firmeza de la sentencia absolutoria. Por consiguiente, a partir de dicha fecha, se inicia el cómputo del plazo que le resta a la Inspección de los tributos para liquidar la cuota tributaria devengada por el impuesto y periodo impositivo en el que tuvo lugar la defraudación tributaria denunciada.

En definitiva, si el Delegado especial o el Abogado del Estado son los posibles destinatarios de la decisión judicial o extrajudicial en virtud de la cual unos hechos considerados delictivos por la Administración tributaria no revisten trascendencia penal, para establecer el momento en que deben reanudarse las actuaciones inspectoras y, en consecuencia, el cómputo de los plazos de prescripción y duración del procedimiento

³⁰⁵ En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de diciembre de 2010 (recurso de casación 5264/2007) cuando rechaza que la fecha a considerar para reanudar el cómputo del plazo de prescripción interrumpido por el inicio del proceso penal sea la de recepción del auto de archivo por parte de la Inspección de los Tributos, en lugar de la notificación de la resolución judicial al Abogado del Estado. A tal efecto, el Tribunal indica que: “[...] *condicionar la reanudación del cómputo del plazo de prescripción a un acto expreso de la Administración sería tanto como dejar en sus manos la duración del los procedimientos [...] lo que supondría una clara transgresión de las normas que rigen los aspectos temporales del procedimiento inspector y, en definitiva, supondría una quiebra del principio de seguridad jurídica.*” Dicha doctrina ha sido plenamente acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 7 de septiembre de 2011.

suspendido, el criterio contenido en el artículo 68.6 LGT resulta mas preciso y acorde con el principio de seguridad jurídica que lo dispuesto en el último inciso del artículo 150.5 LGT³⁰⁶.

c) La conclusión del procedimiento inspector en caso de sentencia condenatoria

Para completar el análisis de los efectos jurídicos que la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública produce en el procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis*, es necesario examinar la situación que se produce en caso de que el proceso penal termine mediante sentencia condenatoria.

Con carácter general, todo procedimiento administrativo válidamente iniciado debe finalizar mediante el correspondiente acto de resolución³⁰⁷. El procedimiento inspector no es una excepción y, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 155.5, 156.3 y 157.5 LGT, termina mediante un acto de liquidación expreso o tácito según si las actuaciones inspectoras han concluido mediante la formalización de una acta con acuerdo, de conformidad o de disconformidad, respectivamente. Así lo establece también el artículo 189.1 RGAT, aunque en su apartado cuarto contempla la posibilidad de una terminación mediante un acuerdo no liquidatorio cuando haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria o, por cualquier otra circunstancia, no proceda la formalización de un acta.

Planteada la cuestión en estos términos, de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 180.1 LGT parece que se desprende que la reanudación de las actuaciones inspectoras interrumpidas únicamente se produce en caso de devolución del expediente por el

³⁰⁶ En este sentido compartimos la posición de DE JUAN CASADEVALL cuando se muestra particularmente crítico con el texto del artículo 103.b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), por entender que: “Según esta previsión reglamentaria no sirve de nada la notificación judicial a la Abogacía del Estado que asume la representación procesal de la Hacienda Pública.” DE JUAN CASADEVALL, J., op.cit., p. 140.

³⁰⁷ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LPAC): “Pondrán fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando tal renuncia no esté prohibida por el Ordenamiento Jurídico, y la declaración de caducidad”, indicando en su artículo 42.1 que: “La Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación”, y en el artículo 89.4 que: “En ningún caso podrá la Administración abstenerse de resolver so pretexto de silencio oscuridad o insuficiencia de los preceptos aplicables al caso [...]”. A mayor abundamiento puede verse SANTAMARIA PASTOR J.A., “Principios de Derecho Administrativo”, Madrid, 2010.

Ministerio Fiscal, auto de sobreseimiento libre dictado por el juez instructor o sentencia absolutoria dictada por el juez sentenciador. Si a ello se añaden las consecuencias jurídicas de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, todo conduce a concluir que la resolución judicial por la que se pone fin a un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública mediante la imposición al autor de la defraudación tributaria de la pena prevista en el artículo 305.1 CP y del deber de hacer frente al pago de la responsabilidad civil derivada del delito, agota el reproche jurídico del incumplimiento tributario descubierto y pone fin a la actuación de los Poderes Públicos para hacer efectivo el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La consecuencia de éste modelo de preferencia judicial absoluta, en la que el juez sentenciador no solo ejerce el *ius puniendi* sino que también liquida la deuda tributaria, es la desposesión definitiva de las potestades que la normativa tributaria atribuye exclusivamente a los órganos de la Administración tributaria (artículo 5.2 LGT), lo cual constituye una sustitución de funciones que, a nuestro modo de ver, no viene justificada por el principio de no duplicidad (*non bis in idem*).

Sin embargo, tal como hemos expuesto en apartados anteriores, el efecto sustitutivo de la liquidación judicial de la responsabilidad civil respecto a la liquidación administrativa de la cuota tributaria devengada no es pleno, puesto que el juez penal únicamente tomará en consideración los daños directamente derivados del comportamiento delictivo. Por consiguiente, cuando la cantidad que se liquide en concepto de responsabilidad civil derivada del delito no comprenda la totalidad de la cuota tributaria devengada por el impuesto y periodo susceptible de comprobación, solo la reanudación del procedimiento inspector interrumpido permite que la Administración tributaria complete la regularización de la situación tributaria del contribuyente condenado.

Por ello, si bien es cierto que el artículo 180.1 LGT no contempla una situación como la descrita, no es menos cierto que tampoco existe una norma (ni tributaria ni procesal) que impida a la Administración liquidar la deuda tributaria una vez concluido el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, deduciendo del resultado de dicha liquidación el importe correspondiente a la responsabilidad civil fijada en la sentencia condenatoria. Tanto es así que, en aquellos casos en los que no coincida la condición subjetiva de sujeto pasivo del impuesto y la de autor del delito contra la Hacienda

CAPITULO SEGUNDO

Pública, la liquidación judicial y la liquidación administrativa de la deuda tributaria defraudada podrían resultar compatibles³⁰⁸. Nos referimos fundamentalmente a la defraudación que tiene por objeto un impuesto cuyo sujeto pasivo sea una persona jurídica (p.e. el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido) resultando condenada en concepto de autor de un delito contra la Hacienda Pública una persona física (el administrador).

Esta situación, habitual antes de la reforma del artículo 31 del Código Penal por la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, pone de manifiesto una dualidad subjetiva en virtud de la cual la liquidación judicial de la responsabilidad civil *ex delicto* genera una deuda (no tributaria) en una persona distinta a la que, con arreglo a lo dispuesto en las normas tributarias, debe hacer frente a la cuota devengada por la realización del hecho imponible del impuesto defraudado. Luego, habida cuenta que, entre las causas de extinción de la deuda tributaria enumeradas en el artículo 59 LGT no figura la declaración de un tercero como responsable civil del pago de la misma, una vez finalizado el juicio penal dirigido contra el administrador, la Administración puede (y debe) liquidar la cuota tributaria devengada y exigir su pago al sujeto pasivo del impuesto (la sociedad) mediante el procedimiento de recaudación.

Esta situación de concurrencia de dos o más personas en la condición de deudor de la Hacienda Pública, aunque sea por un título jurídico distinto, no es extraña para la normativa tributaria y se resuelve aplicando las normas de la imputación de pagos (art.63 LGT) o, de producirse una duplicidad en el pago, las correspondientes a la devolución de ingresos indebidos (art.221.1.a) LGT). Si quien realiza el ingreso es un condenado por el delito contra la Hacienda pública que no tiene la condición de obligado tributario se aplicarán las normas correspondientes al pago por tercero³⁰⁹, sin

³⁰⁸ Como ejemplo de ello puede servir el caso resuelto por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 2 de marzo de 2001 (FJ 3) donde señala que no procede paralizar un procedimiento inspector iniciado respecto a una sociedad por el hecho de que se inicien acciones penales contra el gerente de la empresa, puesto que: "[...] no se dan los requisitos de la prejudicialidad penal que hubiesen justificado la paralización del procedimiento administrativo sancionador. En primer lugar, el sujeto pasivo es la persona jurídica, y el acusado una persona física gerente de la anterior.[...]"

³⁰⁹ Según el artículo 33.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR): "Puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago."

perjuicio del derecho de repetición que pueda asistirle en los términos en que así lo contempla el artículo 41.6 LGT para el caso del responsable tributario.

Por consiguiente, no alcanzamos a entender la razón por la que, concluido un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública únicamente se reanudan las actuaciones inspectoras si el contribuyente denunciado resulta exculpado, pues la consecuencia de la inactividad de la Administración en caso de sentencia condenatoria será la extinción por prescripción de la deuda tributaria que hubiera podido (y debido) liquidar.

Con la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal, parece que el legislador intenta solucionar algunos de los problemas técnicos que hemos planteado, pues abre una nueva vía interpretativa según la cual, una vez dictada la correspondiente sentencia condenatoria por una defraudación tributaria delictiva, si la Administración mantiene vigentes sus potestades de autotutela del crédito tributario, la liquidación y recaudación de la deuda tributaria se realizará por los órganos administrativos según los procedimientos que, en cada caso, corresponda. Luego, si esto es así, el procedimiento inspector interrumpido al presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública deberá reanudarse a partir de la fecha en la que por el abogado del Estado se reciba la notificación de la firmeza de la resolución judicial de condena, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 150 LGT en los términos expuestos en el apartado anterior.

No obstante lo anterior, para consolidar la modificación introducida por la norma penal, el legislador tributario debería regular en el artículo 180 LGT el efecto que la sentencia condenatoria produce sobre el procedimiento inspector pues, mientras se mantenga el texto actual, la práctica administrativa sigue sujeta a los efectos de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título y, en consecuencia, por regla general, no se reanudan las actuaciones inspectoras interrumpidas si el proceso penal termina mediante sentencia condenatoria.

Desde la perspectiva estrictamente formal, la renuncia tácita de la Administración tributaria a liquidar la cuota tributaria devengada cuando un juez de lo penal ha dictado una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, determina que la interrupción de las actuaciones inspectoras lejos de ser provisional devenga definitiva o,

CAPITULO SEGUNDO

lo que es lo mismo, que la inicial suspensión derivada de la litispendencia se transforme en conclusión por el efecto de cosa juzgada.

La norma tributaria aplicable a una situación como la descrita es el artículo 100.1 LGT, según el cual la imposibilidad material de continuar un procedimiento tributario por causas sobrevenidas determina su terminación, en cuyo caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 189.4 RGAT, el equipo o unidad de inspección que desarrolló las actuaciones inspectoras hasta el momento en que se presentó la denuncia por delito contra la Hacienda Pública deberá evacuar un informe en el que se detallen las circunstancias que le impiden ultimar la instrucción y formalizar el acta correspondiente y, por el Jefe de la Dependencia de Inspección, deberá adoptarse el acuerdo resolutorio sin liquidación de la cuota que, una vez notificado al contribuyente, pondrá fin al procedimiento³¹⁰.

Lo que no es de recibo es la inactividad o, lo que es lo mismo, dejar que un procedimiento inspector válidamente iniciado quede interrumpido indefinidamente como si la finalización del proceso penal no produjera efecto alguno. O bien se reanudan las actuaciones y se dicta la correspondiente liquidación, o bien se notifica el acuerdo resolutorio sin deuda a cargo del contribuyente. Si no se hace lo uno ni lo otro, la interrupción inicialmente justificada devendrá injustificada, en cuyo caso, al desaparecer el efecto interruptivo de la prescripción producido por la citación de inicio de actuaciones, se habrá consumado el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación, extinguiéndose definitivamente la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible.

Curiosamente, dicha circunstancia es una de las previstas en el artículo 189.4 LGT para concluir el procedimiento inspector mediante un acuerdo no liquidatorio. Por consiguiente, sea por una causa o sea por la otra, el procedimiento inspector debe concluir mediante una resolución expresa.

³¹⁰ Respecto a esta singular forma de terminación del procedimiento inspector ALONSO FERNÁNDEZ pone de manifiesto que: "Además de no concretar el RGAT cuáles son esas <<otras circunstancias>> que pueden dar lugar a que se considere que no procede la formalización de un acta, omite aparentemente el trámite de audiencia, sin duda bajo la suposición de que si la Inspección de los Tributos no va a girar liquidación tributaria a cargo del obligado tributario este estará encantado con que se ponga fin al procedimiento, pero puede que tal no suceda." ALONSO FERNÁNDEZ, F., "La terminación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos y su documentación", en <<Justicia y Derecho Tributario...>>, cit. p.119.

2.2.2.- La denuncia administrativa presentada después de formalizada el acta y antes de dictar el acuerdo de liquidación

Cuando la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surge una vez formalizada el acta de inspección, el segundo apartado del artículo 32.2 RST se limita a indicar que la competencia para impulsar la denuncia administrativa de la defraudación tributaria delictiva corresponde al órgano competente para dictar la correspondiente liquidación o, lo que es lo mismo, para resolver el procedimiento inspector cuya instrucción ya ha concluido.

En el Capítulo primero ya hemos expuesto las distintas alternativas que pueden producirse según si la comprobación ha culminado mediante la formalización de un acta de conformidad o, por el contrario, se ha formalizado un acta de disconformidad. Asimismo, en el apartado anterior nos hemos ocupado de analizar la situación en la que queda un procedimiento inspector que se encuentra en trámite en el momento en que el Delegado especial decide remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial.

Por consiguiente, los aspectos específicos de la situación en la que queda un procedimiento inspector cuando la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública se presenta después concluida la fase de instrucción pero antes de dictarse la correspondiente liquidación son: a) En primer lugar, si pese a la denuncia puede adoptarse el acto resolutorio del procedimiento inspector; b) Y, en segundo lugar, si antes de elevar su informe al Delegado el Inspector jefe puede ordenar una ampliación de las actuaciones inspectoras

Respecto a la primera cuestión, la interpretación literal de lo dispuesto en el último inciso del tercer párrafo artículo 180.1 LGT, conduce a la conclusión de que el acto resolutorio del procedimiento inspector dictado con posterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o al traslado del tanto de culpa al juez de lo penal, es nulo de pleno derecho y se tendrá por inexistente.

Sin embargo, una lectura más detenida (y sistemática) de la norma quizás nos lleve a la conclusión contraria, pues lo que se sanciona con la inexistencia son las *actuaciones*

CAPITULO SEGUNDO

administrativas desarrolladas una vez iniciado el proceso penal, o lo que es lo mismo, aquellas que puedan resultar concurrentes o interferir con la investigación judicial de los hechos denunciados; condición que, a nuestro modo de ver, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 143.2 LGT y en el artículo 180.1 RAGT, se predica de la comprobación o investigación del hecho imponible realizada durante la fase instructora del procedimiento inspector, pero no necesariamente del acuerdo de liquidación que, según lo establecido en el artículo 101.1 LGT, es el acto resolutorio mediante el que se realizan las operaciones de cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria.

Por otra parte, cuando la instrucción hubiere finalizado mediante acta de conformidad, salvo que en el plazo establecido en el artículo 156.3 LGT, el Inspector jefe notifique al interesado que deja sin efecto la propuesta de regularización, la liquidación tributaria se entenderá practicada y notificada al contribuyente sin que la denuncia administrativa de un posible delito contra la Hacienda Pública figure entre las causas que, según lo indicado en el artículo 187.3 RGAT, permiten ordenar que se completen las actuaciones inspectoras. Luego, si lleváramos la regla contenida en el artículo 180.1 LGT a sus últimos extremos tendríamos que concluir que, una vez presentada la denuncia, la Administración tributaria debería iniciar un procedimiento de nulidad de pleno derecho para dejar sin efecto la liquidación tributaria tácitamente practicada.

Por todo ello, habiendo concluido la instrucción del procedimiento inspector, la adopción del acuerdo de liquidación (en caso de actas de disconformidad) o la confirmación tácita de la propuesta de liquidación (en caso de actas de conformidad) no parece que resulten incompatibles con el modelo de preferencia penal que se desprende de la aplicación del principio de no duplicidad de sanciones (*non bis in idem*). Si a ello se añade que, como veremos en el apartado siguiente, cuando la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector, los efectos suspensivos se proyectan no sobre la validez sino sobre la eficacia jurídica de la liquidación tributaria, no pensamos que sea nulo el acuerdo liquidatorio de la cuota tributaria (que puede o no coincidir con aquella que figura en el informe que acompaña la denuncia) practicado y notificado al contribuyente con posterioridad a la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, indicando que su eficacia jurídica queda suspendida hasta que concluya el proceso

penal. Naturalmente, si se trata de un acta de conformidad, bastará con la comunicación indicando que se suspenden los efectos de la liquidación tácitamente practicada.

Esta es la razón por la que en el Capítulo anterior decíamos que en aquellos casos en los que la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez formalizada el acta pero antes de practicar la correspondiente liquidación, en lugar de ir acompañada de un informe que, entre otros aspectos, tiene por finalidad cuantificar la deuda tributaria defraudada, sería preferible que, por el Inspector jefe, se practicara la liquidación y dicho acto resolutorio del procedimiento se incluyera en el expediente que la Administración remite al Ministerio Fiscal o al juez, sin perjuicio de comunicar al interesado que su eficacia queda en suspenso hasta que concluyan las actuaciones judiciales.

No obstante lo anterior, aunque a nuestro modo de ver, la liquidación dictada después de presentada la denuncia no sea nula de pleno derecho, lo cierto es que el artículo 180.1 LGT establece que el procedimiento inspector quedará suspendido y el artículo 150.4.a) LGT indica que las actuaciones inspectoras quedarán interrumpidas a partir del momento en que se remita el expediente al Ministerio Fiscal o se pase el tanto de culpa a la autoridad judicial. Por consiguiente, la práctica administrativa será mantener el procedimiento inspector en trámite y pendiente de resolución hasta que desaparezca el efecto suspensivo producido por el inicio del proceso penal.

Planteada la cuestión en estos términos, y para no reproducir todo lo tratado en el apartado anterior, el único supuesto en el que puede producirse una efectiva interrupción del procedimiento inspector cuya fase de instrucción hubiere concluido antes de presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, es la de una comprobación inspectora que concluye mediante un acta de disconformidad y la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública no la aprecia la unidad o equipo de inspección responsable de la instrucción, sino el Inspector Jefe en el momento de dictar el correspondiente acto resolutorio, todo lo cual nos introduce en el estudio de la segunda cuestión que nos habíamos propuesto resolver.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 157.4 LGT y en el artículo 188.4 RGAT, el órgano competente para practicar la liquidación mediante la que termina el

CAPITULO SEGUNDO

procedimiento inspector, después de recibidas las alegaciones del interesado a la propuesta de regularización suscrita en disconformidad (o simplemente no suscrita), podrá ordenar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Luego, en aquellos casos en los que la cuota resultante de la liquidación propuesta por la unidad o equipo de inspección resulte superior a 120.000 euros, cabe plantearse si el Inspector Jefe puede ordenar que se reanude la instrucción ante la duda de la existencia o no de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En principio, si bien es cierto que nada impide al Inspector jefe ordenar que se complete el expediente, pues el artículo 180.1 LGT prohíbe que se desarrollen actuaciones administrativas una vez denunciado un delito contra la Hacienda Pública, también lo es que el artículo 262 LECr obliga a denunciar la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva, para que sea el Ministerio Fiscal o el juez de lo penal quienes se encarguen de la investigación de los hechos punibles proporcionando al contribuyente las garantías procesales constitucionalmente establecidas.

Por consiguiente, la solución al supuesto que nos planteamos vendrá dada por el resultado de las actuaciones complementarias que puedan desarrollarse. Si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188.4.a) RGAT, se considera necesario modificar la propuesta de liquidación y se anula el acta, antes de formalizar una nueva acta que la sustituya, la unidad o equipo de Inspección deberá valorar de nuevo la posible trascendencia penal de los hechos descubiertos y, en su caso, tramitar la denuncia con arreglo a lo dispuesto en el primer apartado del artículo 32.2 RST. Si, por el contrario, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188.4.b) RGAT, la unidad o equipo de inspección mantiene la propuesta de liquidación inicialmente realizada, una vez concluido el nuevo trámite de alegaciones concedido al obligado tributario, el Inspector Jefe deberá decidir si advierte o no indicios de delito en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector. En el primer caso, elevará su informe al Delegado, mientras que en el segundo dictará y notificará el correspondiente acto de liquidación.

En todos aquellos casos en los que, después de ordenar que se retome la instrucción, el Inspector Jefe decida elevar su informe al Delegado especial proponiendo que los hechos sean puestos en conocimiento del Ministerio Fiscal o del juez instructor, los

efectos de la decisión de ampliar las actuaciones una vez surgida la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública puede afectar a la eficacia probatoria de los hechos descubiertos como consecuencia de una investigación que debió desarrollarse observando las garantías procesales del contribuyente. Luego, conforme a lo indicado en el Capítulo anterior, cualquier elemento de prueba obtenido directamente del obligado tributario a partir del momento en que ya existen indicios de la comisión de una defraudación tributaria con trascendencia penal resulta contrario al derecho fundamental a no autoinculparse de un hecho delictivo y, en consecuencia, debe ser rechazado por el órgano judicial.

2.2.3.- La denuncia administrativa presentada después de dictado el acuerdo de liquidación

Para completar el examen de los posibles estados del procedimiento inspector en el momento en que la Administración comunica la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, en el tercer párrafo del artículo 32.2 RST se contempla el supuesto de que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el traslado del tanto de culpa a la autoridad judicial se realice después de que se haya dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector.

En el Capítulo primero ya hemos visto que dicha situación, salvo supuestos excepcionales en los que la trascendencia penal de una defraudación ya regularizada resulte de datos obtenidos por la Administración en el curso de otros procedimientos o como consecuencia de la denuncia tributaria presentada por un tercero, puede producirse en ocasión de la instrucción de un procedimiento sancionador tributario de carácter ordinario y tramitado separadamente respecto del procedimiento inspector. En este caso, puesto que la liquidación tributaria ya se habrá dictado y notificado al obligado tributario, la norma reglamentaria establece que se suspenderá la ejecución del acto resolutorio pero sin indicar en qué consiste dicho efecto jurídico.

En principio, considerando que ejecutar un acto administrativo es hacer efectivo el cumplimiento del mandato o la declaración que contiene³¹¹, se trataría de privar

³¹¹ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95 LPAC: "Las Administraciones Públicas, a través de los órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los

CAPITULO SEGUNDO

temporalmente a la liquidación tributaria de su eficacia ejecutiva, de forma que su destinatario no estuviera obligado a cumplir con el deber de pagar la deuda que se le exige, ni la Administración habilitada a iniciar el procedimiento de recaudación en vía de apremio. Luego, si esto es así, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal se proyectaría en el cómputo del plazo de ingreso iniciado con la notificación del acto resolutorio del procedimiento inspector (art.62.2 LGT).

Sin embargo, el plazo para ingresar la deuda liquidada al regularizar la situación tributaria de un contribuyente no es el único que se inicia en la fecha en la que se entiende notificado pues, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 223.1 y 235.1 LGT, al día siguiente de la notificación de una liquidación tributaria se inicia el plazo para impugnarla mediante la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa. Luego, si la interposición de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública determina la suspensión de la ejecución del acto resolutorio del procedimiento inspector, cabe interrogarse también si dicho efecto se extiende o no al derecho del contribuyente de solicitar su revisión en vía administrativa como paso previo a la interposición de un recurso contencioso-administrativo.

Sea como fuere, para que cualquiera de dichos efectos se produzca será necesario que por parte de la Administración se notifique al contribuyente que, por haberse remitido el expediente al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa al juez de lo penal, la eficacia de la liquidación tributaria que le fue notificada en su día queda temporalmente suspendida hasta que se determine si los hechos denunciados revisten o no trascendencia penal.

actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda su ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los tribunales.” Como explica SANTAMARIA PASTOR: *”Uno de los rasgos característicos de la eficacia de los actos administrativos [...] es el de poder hacerse efectivos a través de la potestad de autotutela ejecutiva de que la Administración está dotada. Dichos actos, primariamente han de ser cumplidos de modo voluntario por sus destinatarios; pero, cuando esto no sucede, la Administración debe hallarse en condiciones de llevar a la práctica su contenido, venciendo la resistencia de sus destinatarios.”* SANTAMARIA PASTOR, J.A, *op. cit.*, p.176.

a) La suspensión del plazo de ingreso de la cuota tributaria resultante de la regularización

En el artículo 160.2.a) LGT se establece que el periodo voluntario para el pago de una deuda liquidada por la Administración se inicia al día siguiente de su notificación y concluye en la fecha señalada en el artículo 62.2 LGT, mientras que el artículo 161.1.a) LGT dispone que el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente de concluido el periodo voluntario.

Por su parte, el artículo 165 LGT, en su apartado primero, indica que el procedimiento de recaudación en vía de apremio se suspende en los supuestos previstos en los artículos 224 LGT (recurso de reposición) y 233 LGT (reclamación económico-administrativa); al tiempo que, en su apartado segundo, define como causas de suspensión automática del procedimiento recaudatorio: i) El error material, aritmético o de hecho en perjuicio del contribuyente; ii) El ingreso, condonación, aplazamiento o suspensión de la deuda; iii) Y, finalmente, la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago.

Por consiguiente, no parece que la ley contemple la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública como un supuesto de suspensión del procedimiento de recaudación. Tampoco lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 180.1 LGT proporciona cobertura legal al último apartado del artículo 32.2 RST pues, una vez dictado el acto resolutorio, el procedimiento inspector ha concluido³¹².

Luego, la única posibilidad de vincular la norma reglamentaria a una disposición con rango de ley es acudir a lo establecido en el último inciso del párrafo tercero que sanciona con la inexistencia las actuaciones *administrativas* realizadas después de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial. Si esto es así, habida cuenta de que las únicas actuaciones a desarrollar por la Administración en ejecución de la liquidación tributaria dictada por el Inspector Jefe una vez denunciada la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública son las propias del procedimiento de recaudación en vía de apremio, el efecto suspensivo

³¹² En este sentido compartimos las dudas de RUIZ GARCIA sobre la cobertura legal de la norma reglamentaria, pues de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT no puede concluirse que la presentación de la denuncia impida la eficacia jurídica de un acto administrativo dictado por el órgano competente y según el procedimiento establecido. RUIZ GARCIA, J.R., “*La relación...*”, cit. p....

derivado del principio de no duplicidad podría inhibir también la potestad de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada que se corresponda total o parcialmente con la cuota defraudada incluida en la denuncia.

Sin embargo, lo que parece seguro es que, una vez notificada la liquidación tributaria, no puede impedirse que el contribuyente se libere de la deuda derivada de la regularización practicada por la Inspección, de modo que el pago realizado en periodo voluntario, no solo produce efectos jurídicos en el ámbito tributario, sino también en el proceso penal que pueda sustanciarse por delito contra la Hacienda Pública, en la medida en que la reparación del daño constituye una causa de atenuación de la pena (art.21.5° CP), y la cantidad ingresada extingue total o parcialmente la responsabilidad civil derivada del delito.

b) La suspensión del plazo de impugnación de la liquidación administrativa

En cuanto a los efectos de la denuncia sobre el cómputo del plazo para impugnar la liquidación mediante la que termina un procedimiento inspector en el que se ponen de manifiesto hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, no parece que exista fundamento legal ni reglamentario para excepcionar lo establecido en los artículos 224.1 y 235.1 LGT, pues la decisión de iniciar un procedimiento ordinario de revisión corresponde exclusivamente al obligado tributario, sin que la posterior comunicación de la *notitia criminis* de una posible defraudación tributaria con trascendencia penal figure como una causa que impida la preclusión del plazo de interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa.

Otra cosa distinta será valorar el efecto que el inicio del proceso penal produce sobre los procedimientos de revisión en vía administrativa y, sobre todo, respecto a la posibilidad de iniciar un proceso contencioso-administrativo que tenga por objeto la misma deuda tributaria que constituye el presupuesto objetivo de un delito contra la Hacienda Pública de cuyo conocimiento se encargue un juez del orden penal.

3.- Efectos de la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento sancionador tributario

Aunque parezca sorprendente, los efectos que produce la interposición de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento sancionador tributario son los que *a priori* presentan menos problemas interpretativos, pues hoy en día nadie discute la preferencia de la sanción penal respecto la sanción administrativa. Tanto es así, que la norma reglamentaria únicamente dedica el apartado tercero del artículo 32.2 RST a regular la situación en la queda el procedimiento sancionador tributario cuando el Delegado especial decide remitir un expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal. Sin embargo, como veremos a continuación, las situaciones que pueden producirse exceden de la previsión normativa y, a menudo, requieren una solución por vía interpretativa que no siempre resulta sencilla de hallar.

La actual tipificación del delito contra la Hacienda Pública como si se tratara de una infracción tributaria, solo que de mayor gravedad (tanto por el importe de la cuota defraudada como por la intencionalidad del incumplimiento del deber general de contribuir), determina que exista una identidad casi absoluta entre el hecho sancionable mediante multa pecuniaria impuesta por la Administración y el sancionable mediante pena privativa de libertad impuesta por el juez³¹³.

Por consiguiente, en caso de que existan indicios de la comisión de una defraudación tributaria con trascendencia penal, el principio de no duplicidad impone que el *ius puniendi* que la ley confiere a los órganos de la Inspección (art.211.5.d) LGT) ceda ante el ejercicio de una acción penal por delito contra la Hacienda Pública. Luego, en este caso, los efectos del *non bis in idem* son inmediatos y se proyectan tanto a nivel sustantivo como a nivel procedimental.

Planteada la cuestión en estos términos, los efectos jurídicos que producirá la presentación de la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública

³¹³ Como explica CHOCLAN MONTALVO, habida cuenta que entre la infracción administrativa y el delito fiscal se produce una identidad estructural, la delimitación debe hacerse con arreglo a criterios materiales puesto que: "[...] *el injusto penal es una forma cualificada de injusto por el especial merecimiento de pena, bien por la importancia del bien lesionado (desvalor del resultado) bien por la mayor reprochabilidad de la modalidad de acción (desvalor de la acción).*" CHOCLAN MONTALVO, J.A, "La aplicación práctica...", cit., p.65.

CAPITULO SEGUNDO

dependerán del estado en que se encuentre el procedimiento sancionador tributario en el momento en que surja la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva. Si, como es habitual, dicha circunstancia se produce en el curso de la fase de instrucción de un procedimiento de inspección y antes de la formalización del acta, el procedimiento sancionador no se habrá iniciado formalmente, salvo en caso de que el obligado tributario hubiere renunciado a la tramitación separada (art.27 RST). Sin embargo, en los apartados anteriores hemos visto que la decisión de remitir un expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal puede producirse una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector, en cuyo caso el procedimiento sancionador tributario podría encontrarse en curso, o incluso finalizado.

Por ello, a continuación analizaremos los efectos jurídicos de la denuncia en tres momentos distintos: a) En primer lugar, antes de que se hubiere formalizado el acta de inspección; b) En segundo lugar, una vez formalizada el acta pero antes de que se dicte el acuerdo de liquidación; c) Y, finalmente, después de que se hubiera iniciado el procedimiento sancionador tributario una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector.

3.1.- La interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho a sancionar

Cuando la denuncia se presenta antes de formalizarse el acta de inspección, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, el único procedimiento administrativo que queda en suspenso es el procedimiento inspector, pues el procedimiento sancionador todavía no se ha iniciado (art.209.1 LGT). Por consiguiente, el principal efecto jurídico derivado de la litispendencia penal lo que impide es que se inicie un procedimiento sancionador tributario una vez iniciado un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Si esto es así, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 189.2 LGT, a partir del momento en que se entiende cometida una infracción tributaria, se inicia el cómputo del plazo de prescripción para imponer la correspondiente sanción tributaria, y que la suspensión del procedimiento inspector indirectamente impide ejercer la potestad

sancionadora, en el artículo 189.3.b) LGT se establece que la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal interrumpe el plazo de prescripción para imponer una sanción tributaria.

En este sentido, a diferencia de lo expuesto respecto al procedimiento inspector, parece que el legislador tributario únicamente atribuye efecto suspensivo a la denuncia administrativa presentada directamente ante el juez penal, pues omite toda referencia a la posible remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Aunque, a nuestro modo de ver, sería preferible que el efecto interruptivo de la prescripción se fijara en el momento en que se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública (independientemente del cauce que se hubiere seguido para promover su iniciación), desde una perspectiva procesal la decisión del legislador de asociarlo a la remisión del tanto de culpa resulta irreprochable pues, tal como hemos visto en el Capítulo primero, la comunicación de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva dirigida al Ministerio Fiscal no produce efectos procesales en sentido estricto. Luego, curiosamente la norma tributaria resulta más restrictiva respecto a la prescripción de la potestad sancionadora que respecto a la prescripción de la potestad de liquidación de la cuota tributaria defraudada.

No obstante lo anterior, lejos de obedecer a una decisión consciente del legislador con fundamento en el criterio procesal expuesto, pensamos que la omisión del supuesto más habitual en estos casos probablemente responda a un defecto de técnica legislativa³¹⁴. El problema es que ante el silencio de la norma, el principio de legalidad tributaria (art.8.f) LGT) impide atribuir efectos interruptivos de la prescripción del derecho a sancionar una infracción tributaria a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Para salvar esta situación, puede acudir a lo dispuesto en el segundo apartado del artículo 189.3 a) LGT, según el cual, las actuaciones administrativas conducentes a la

³¹⁴ En el mismo sentido se pronuncia RUIZ GARCIA cuando señala que: “[...] el artículo 189.3.b) LGT, al regular la prescripción para imponer sanciones tributarias, atribuye eficacia interruptora únicamente a la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal y omite toda referencia a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal y a la recepción de la comunicación judicial; la diferencia entre ambas normas reguladoras de la prescripción solo puede explicarse como un defecto técnico del artículo 189 que debe resolverse aplicando a la prescripción de la infracción la regla del artículo 68.” RUIZ GARCIA, J.R., “La relación...”, cit. p.9

CAPITULO SEGUNDO

regularización de la situación tributaria del contribuyente interrumpen el plazo de prescripción para imponer las sanciones que puedan derivarse de dicha regularización.

Es decir, si la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva surge una vez iniciado un procedimiento inspector, la notificación de la correspondiente comunicación de inicio de actuaciones interrumpirá el cómputo del plazo de la prescripción tanto del derecho a practicar la liquidación tributaria como del derecho a sancionar las posibles infracciones tributarias puestas de manifiesto por la Inspección. Luego, si la presentación de la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública (en cualquiera de sus modalidades procesales) determina la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras (art.150.4.a) LGT) hasta que concluya el proceso penal o hasta que el Ministerio Fiscal devuelva el expediente que le ha remitido el Delegado, dicha situación indirectamente afecta al procedimiento sancionador que pueda iniciarse en caso de que la Administración tributaria recupere el ejercicio de sus potestades.

Si esto es así, en caso de que se produzca alguno de los supuestos en los que la Administración tributaria puede (y debe) reanudar las actuaciones suspendidas, la Inspección de los tributos ultimaré la comprobación de la situación tributaria del contribuyente y formalizará el acta que contendrá la correspondiente propuesta de liquidación y, en su caso, la apreciación de si el comportamiento del obligado tributario presenta indicios de la comisión de una infracción tributaria (art.153.g) LGT), momento a partir del cual, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 209.2 LGT, se iniciará el cómputo del plazo para iniciar el correspondiente procedimiento sancionador tributario.

Si por el contrario, el juez penal impone al contribuyente una sanción privativa de libertad, en aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 180.1 LGT, decae definitivamente la potestad de la Administración para imponer una sanción tributaria por los mismos hechos y, por consiguiente, ya no cabe iniciar procedimiento sancionador alguno.

De todo lo expuesto cabe concluir que en aquellos casos en los que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva surge una vez iniciado un procedimiento inspector, no rige lo dispuesto en el artículo 189.3.b) LGT, sino lo dispuesto en el artículo 189.3.a) LGT en concordancia con lo establecido en el artículo 150.4.a) LGT. Sin embargo, en

todos aquellos supuestos en los que la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública se presente (por la Administración o por un tercero) sin que previamente se haya iniciado un procedimiento inspector, o en los que las actuaciones judiciales se inicien de oficio por el juez o como consecuencia de una querrela presentada por el Ministerio Fiscal (sin antes recibir el expediente procedente de la Administración tributaria), el inicio del proceso penal no determinaría la interrupción del cómputo del plazo para imponer una sanción tributaria.

Es evidente que dicha circunstancia resulta absolutamente incompatible el principio de no duplicidad y con el efecto derivado de la litispendencia penal, por lo que en caso de producirse cualquiera de estos supuestos excepcionales, deberá acudir a una interpretación extensiva de la norma que evite el contrasentido que se desprende de su aplicación literal. Sin embargo, esta deficiencia técnica pone de manifiesto la escasa coordinación y la confusión terminológica que existe entre las distintas normas que directa o indirectamente intervienen en la regulación de los efectos que el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produce sobre los procedimientos tributarios, lo cual debería subsanarse mediante un tratamiento sistemático y riguroso de una situación en la que concurren diferentes intereses en conflicto.

3.2.- La interrupción del cómputo del plazo de caducidad para iniciar el procedimiento sancionador tributario

En aquellos casos en los que la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez formalizada el acta mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente, la norma que resulta afectada por la decisión del Delegado de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal es el artículo 209.2 LGT, donde se establece un plazo de tres meses para iniciar un procedimiento sancionador que traiga causa de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector en el que ha surgido la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.

Respecto a la naturaleza jurídica de este plazo *de iniciación* nos remitimos a lo expuesto en el Capítulo primero, para centrar nuestro análisis en las diversas situaciones que

CAPITULO SEGUNDO

pueden plantearse según cual sea el estado del procedimiento inspector en el momento de promover el ejercicio de la acción penal.

Si en el momento de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal el Inspector jefe no ha dictado el acuerdo de liquidación por el que concluye el procedimiento inspector, la situación que se produce respecto al procedimiento sancionador tributario es muy semejante a la expuesta en el apartado anterior pues, con arreglo a lo indicado en el artículo 209.2 LGT, el término inicial del cómputo del plazo para iniciar el procedimiento sancionador queda fijado en la fecha en la que se notifique la liquidación tributaria o, en caso de actas de conformidad, en la que se entienda tácitamente practicada.

Por consiguiente, cuando se hubiere formalizado un acta de disconformidad (o una de conformidad que el Inspector jefe hubiera dejado sin efecto dentro del plazo de un mes desde su otorgamiento) la presentación de la denuncia determina la suspensión del procedimiento inspector y también de la potestad de ordenar la iniciación de un procedimiento sancionador tributario, sin que resulte necesario interrumpir el cómputo del plazo previsto en el artículo 209.2 LGT, pues no se habrá iniciado.

Sin embargo, cuando antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal se hubiere dictado (expresa o tácitamente) el acuerdo de liquidación por el que concluye el procedimiento de inspección, habida cuenta de que en ese momento ya se habrá iniciado el cómputo del plazo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador tributario, cabe plantearse si dicho plazo es susceptible de interrupción.

Una vez más, no existe norma ni legal ni reglamentaria que contemple una situación como la descrita, lo cual resulta ciertamente sorprendente cuando el supuesto en el que se produce viene expresamente contemplado en el artículo 32.2 RST. Por ello, no cabe otra solución que acudir a la interpretación analógica de las normas que regulan efectos semejantes en el procedimiento inspector y, de entre ellas, la más parecida es el artículo 150.4.a) LGT donde se indica que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o la comunicación de *notitia criminis* al juez penal, constituye una causa de interrupción

justificada de las actuaciones y, en consecuencia, del plazo legalmente establecido para concluir el procedimiento inspector.

Luego, aún a riesgo de ver rechazada nuestra conclusión con argumentos que probablemente compartiríamos, nos inclinamos a entender que en el momento en que se presenta la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública queda interrumpido el cómputo del plazo para iniciar el procedimiento sancionador tributario por los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector interrumpido por el inicio del proceso penal. Si posteriormente la Administración reanuda sus actuaciones, se reanudará también el cómputo del plazo establecido en el artículo 209.2 LGT a partir de la fecha en que la interrupción deja de estar justificada. Si, por el contrario, el juez penal impone una sanción privativa de libertad, ya no cabe iniciar procedimiento sancionador alguno.

Otra cosa distinta sucederá si en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al juez penal, ya se ha consumado el plazo de tres meses iniciado desde la notificación expresa o tácita de la liquidación tributaria, pues en el Capítulo primero hemos visto como la tramitación interna de la denuncia no puede afectar al cómputo de dicho plazo legal de iniciación. En este caso, si el juez impone una sanción penal dicha circunstancia deviene irrelevante. Pero, si el Ministerio Fiscal devuelve el expediente, el juez instructor dicta auto de sobreseimiento libre, o el juez sentenciador dicta una sentencia absolutoria, aunque la Administración recupere la potestad sancionadora, ya no podrá iniciarse el procedimiento sancionador tributario respecto al contribuyente objeto del procedimiento inspector³¹⁵.

3.3.- La interrupción del cómputo del plazo para concluir el procedimiento sancionador iniciado

La única situación expresamente prevista en el apartado tercero del artículo 32.2 RST es aquella en la que la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública no surge en el curso de un procedimiento inspector sino en el curso de un procedimiento sancionador tributario. En este caso, lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 180.1

³¹⁵ A mayor abundamiento puede verse nuestro trabajo “*La caducidad del procedimiento sancionador tributario*”, en la revista <<Impuestos>>, núm.8. 2008, p.11 a 34.

CAPITULO SEGUNDO

LGT (y en todos sus antecedentes normativos) constituye la expresión más genuina del principio *non bis in idem* en su variante formal o procedimental.

Por consiguiente, ante la apreciación de que los hechos descubiertos por la Administración, en lugar de constituir una infracción tributaria, podrían subsumirse en el comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal, el órgano encargado de la instrucción del procedimiento sancionador tributario (que normalmente es el mismo que se ha encargado de la instrucción del procedimiento inspector), elevará un informe al órgano competente para imponer la sanción (que no es otro que el Inspector jefe) para que, a su vez, eleve al Delegado un informe en el que se proponga la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal.

Hasta aquí podríamos pensar que todo lo expuesto respecto al procedimiento inspector puede aplicarse *mutatis mutandis* al procedimiento sancionador tributario. Sin embargo, tal como hemos visto en el Capítulo primero, una situación como la descrita únicamente se producirá cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) Que el procedimiento inspector haya concluido mediante el correspondiente acuerdo de liquidación; b) Y que, antes de apreciar los indicios de delito contra la Hacienda Pública, se haya ordenado la iniciación de procedimiento sancionador ordinario de tramitación separada (art.25 RST).

En estas circunstancias, como ya viene siendo habitual, se produce la colisión de dos normas que tienen por objeto la regulación del factor temporal en el procedimiento sancionador tributario. De una parte, el artículo 180.1 LGT, que ordena a la Administración que se abstenga de continuar con el procedimiento y, de otra, el artículo 211.4 LGT que penaliza con la caducidad el vencimiento del plazo de seis meses sin que conste notificado el acuerdo de imposición de la sanción tributaria.

Para resolver esta cuestión, el artículo 24.4 RST establece que lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT constituye una excepción a lo dispuesto en el artículo 211.4 LGT en virtud de la cual, en caso de que se remita el expediente al Ministerio Fiscal o se pase el tanto de culpa al juez penal, queda interrumpido el cómputo del plazo de caducidad del procedimiento sancionador tributario, que se retomaría en caso de que la Administración recuperase su potestad sancionadora.

Sin embargo, tal como hemos expuesto en los apartados anteriores, la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, más que suspender el procedimiento sancionador, lo que suspende (temporal o definitivamente) es el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria. Por consiguiente, pese lo indicado en la norma reglamentaria, pensamos que la decisión del Delegado de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal, adoptada una vez iniciado un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos, lo que produce no es tanto la suspensión de la actividad de los órganos de la Administración, como la terminación anticipada del procedimiento.

Este efecto de *finalización* que, con arreglo a lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 180.1 LGT, es el que se produce en caso de que el juez penal dicte una sentencia condenatoria, es el único que permite salvar el efecto *cierre* que se deriva de lo dispuesto en el artículo 211.4 LGT que, aplicando una adaptación del *non bis in idem* formal, impide la iniciación de un procedimiento sancionador tributario cuando ha caducado otro previamente iniciado respecto al mismo contribuyente y por los mismos hechos. Por ello, a nuestro modo de ver, el cómputo del plazo de caducidad previsto en el artículo 211.4 LGT no queda interrumpido por el hecho de que se inicie un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, sino que el procedimiento sancionador finaliza por la falta de competencia del órgano administrativo para conocer de unos hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública.

En definitiva, si la Administración tributaria, una vez tomada la decisión de promover el inicio del proceso penal, notifica al interesado una resolución de archivo del procedimiento sancionador por circunstancias sobrevenidas, en caso de que se produzca alguno de los supuestos en virtud de los cuales recupera el *ius puniendi*, podrá iniciar un nuevo el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que el juez penal haya considerado probados aunque no sean merecedores de una sanción privativa de libertad.

En cualquier caso, tanto si se entiende que el procedimiento sancionador queda suspendido como si se entiende que ha terminado anticipadamente, habida cuenta de que en el momento de presentar la denuncia el procedimiento inspector habrá concluido, para fijar la fecha en la que se produce la interrupción del cómputo del plazo de prescripción para imponer la sanción tributaria, no podremos acudir a la aplicación

análoga de las reglas contenidas en los artículos 189.3.a) y 150.4.a) LGT, sino que necesariamente deberemos aplicar la regla contenida en el artículo 189.3.b) LGT que, tal como ya hemos visto, omite toda referencia a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Luego, o la Administración tributaria utiliza únicamente el tanto de culpa para comunicar al juez penal la *notitia criminis* de una defraudación tributaria advertida en el curso de un procedimiento sancionador, o se expone a que en caso de que se produzca alguno de los supuestos que le permiten recuperar su potestad sancionadora, cuando inicie el correspondiente procedimiento sancionador, el contribuyente le oponga que ha prescrito su derecho a imponer una sanción tributaria.

4.- Efectos de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública sobre otros procedimientos tributarios

Para completar el análisis de los efectos jurídicos de la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios es necesario examinar si el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal afecta, no solo a la potestad administrativa para sancionar las infracciones tributarias o para regularizar la situación tributaria del contribuyente denunciado, sino también a la potestad para exigir el pago de la deuda o para revisar la adecuación a derecho de los actos dictados en el curso de un procedimiento tributario.

Aunque la implantación de un modelo de preferencia jurisdiccional absoluta determina que, por regla general, la suspensión del procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva se produzca antes de que concluya la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, en apartados anteriores hemos visto que, en determinados casos, la liquidación tributaria mediante la que termina el procedimiento inspector ha sido dictada y notificada antes de que por el Delegado especial se remita el expediente al Ministerio Fiscal o se pase el tanto de culpa al juez instructor. Luego, en este escenario, cabe preguntarse si lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT obliga a la Administración tributaria a suspender toda actividad relacionada con el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública o, por

el contrario, mantiene vigentes todas aquellas facultades cuyo ejercicio no interfiere en la investigación judicial del hecho delictivo.

Planteada la cuestión en estos términos, quienes consideren que la tutela penal de la Hacienda Pública prevalece en todo caso sobre la autotutela administrativa del crédito tributario en cualquiera de sus expresiones (declarativa o ejecutiva), se posicionarán a favor de que el efecto suspensivo derivado de la litispendencia afecte a cualquier actividad administrativa directa o indirectamente relacionada con el objeto del proceso penal y, tomando como referencia lo dispuesto en el último inciso del apartado tercero del artículo 180.1 LGT, concluirán que la Administración tributaria debe abstenerse de realizar cualquier actividad o de iniciar cualquier procedimiento que pueda concurrir con la actuación del juez que debe resolver acerca del carácter delictivo de una defraudación tributaria.

Para reforzar esta conclusión basta con acudir a los razonamientos y argumentaciones que sustentan la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, según la cual, en el momento en que se consuma un delito contra la Hacienda Pública, la causa y el origen del deber de reintegrar la cuota tributaria defraudada no es propiamente el hecho imponible sino el hecho delictivo. Luego, si esto es así, es el juez y no la Administración tributaria el órgano competente para dictar la resolución de la que nace el deber de pago de la responsabilidad civil derivada del delito, para cuya exacción, con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, podrá reclamar el auxilio de los órganos de la Administración.

En definitiva, tal como venimos exponiendo a lo largo de estas páginas, el modelo de preferencia penal absoluta combinado con la doctrina de la mutación del título han provocado un *efecto sustitución* en virtud del cual, a partir del momento en que se denuncia la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria queda desposeída de todas sus facultades en relación a la cuota tributaria devengada por el impuesto y periodo impositivo que constituye el objeto de la investigación judicial; desposesión que será temporal si el juez considera que la defraudación no reviste trascendencia penal, pero que devendrá definitiva si el proceso concluye mediante sentencia condenatoria.

CAPITULO SEGUNDO

A nuestro modo de ver, este efecto sustitución no responde a una exigencia del principio de no duplicidad de sanciones (*non bis in idem*), ni encuentra su fundamento en la norma procesal, sino que es la consecuencia de una decisión del legislador tributario que eleva a rango de norma jurídica una práctica administrativa y jurisprudencial inspirada en un modelo de preferencia jurisdiccional absoluta sin parangón en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno. Sin embargo, cuando tratamos de integrar lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT con las normas que regulan los procedimientos tributarios de gestión, liquidación, recaudación y revisión advertimos el carácter asistemático de una norma que, no solo no responde a una necesidad jurídica, sino que es la responsable del fracaso económico de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

En este sentido parece que el legislador penal, mediante la introducción del artículo 305.5 CP, matiza el rigor del modelo de preferencia penal, y permite concluir que el inicio del proceso penal no afecta a la potestad administrativa para liquidar y recaudar la cuota devengada por un impuesto y periodo impositivo respecto al cual el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente podría ser constitutivo de delito contra la Hacienda Pública.

Si, como es de esperar, el legislador tributario recepciona éste planteamiento, que rompe con una práctica consolidada desde hace más de veinte años, el resultado será la definitiva desvinculación de los procedimientos tributarios de liquidación, recaudación y revisión del juicio por delito contra la Hacienda Pública. Entretanto, solo nos queda explorar las grietas que la deficiente técnica legislativa permite encontrar para mantener la autonomía de la autotuela administrativa del crédito tributario respecto a la tutela penal del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

4.1.- Efectos de la denuncia sobre los procedimientos de gestión tributaria

La *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública no solo puede surgir en el curso de un procedimiento inspector sino también en ocasión de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente que pueda realizarse mediante algunos de los procedimientos de gestión tributaria regulados en el artículo 117 LGT y, particularmente, en el curso de un procedimiento de comprobación limitada (arts. 136 a 140 LGT)

En este caso, aunque desde la perspectiva de la tramitación de la denuncia, todo lo indicado respecto al procedimiento inspector puede ser aplicado *mutatis mutandis* al procedimiento de comprobación limitada, el principal problema interpretativo se suscita en el momento de decidir en qué situación queda el procedimiento de gestión después de que el Delegado remita el expediente al Ministerio Fiscal o pase el tanto de culpa al juez instructor.

En este sentido, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 139.1 LGT, el procedimiento de comprobación limitada termina, o bien mediante resolución expresa en la que, por regla general, se contendrá la liquidación provisional correspondiente a los hechos comprobados (art.139.2.d) LGT); o bien por caducidad, si han transcurrido más de seis meses desde que se iniciaron las actuaciones (art.137.1 LGT). Por consiguiente, ante la ausencia de una norma equiparable al artículo 150.4.a) LGT, cabe plantearse si lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT constituye o no una excepción al régimen de caducidad establecido en el artículo 104.4 LGT.

A nuestro modo de ver, si en un proceso de comprobación limitada surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, para la efectiva determinación del alcance del incumplimiento tributario imputable al contribuyente será necesario desarrollar una investigación que excede del ámbito de competencia de los órganos de gestión tributaria (art.136.2 LGT). Por consiguiente, habida cuenta de que no tiene mucho sentido mantener abierto un procedimiento de gestión cuya función ha quedado ampliamente rebasada, es preferible que termine, ya sea mediante una resolución de archivo por circunstancias sobrevenidas, ya sea mediante una declaración de caducidad.

De este modo, si el procedimiento penal concluye sin condena y la Administración recupera sus facultades, para regularizar la situación tributaria del contribuyente deberá iniciarse un nuevo procedimiento tributario que, si bien puede ser de comprobación limitada, lo normal será que se trate de un procedimiento de inspección. Por consiguiente, el régimen jurídico aplicable a la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública fundamentada en hechos puestos de manifiesto en un procedimiento de comprobación limitada será el mismo que hemos desarrollado al estudiar la situación que se produce cuando el inicio del proceso penal tiene lugar antes de que den comienzo las actuaciones inspectoras.

CAPITULO SEGUNDO

Por otra parte, el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública puede afectar también a determinados procedimientos de gestión relacionados, total o parcialmente, con algunos de los hechos puestos en conocimiento del juez de instrucción. Nos referimos fundamentalmente a los procedimientos de devolución (art.124 LGT) derivados de la presentación de autoliquidaciones y a los procedimientos de verificación de datos (art.131 LGT) cuando se inician respecto a personas o entidades que, si bien no figuran imputadas en el proceso penal, han intervenido en el desarrollo de los hechos presuntamente constitutivos de delito³¹⁶.

En estos casos, salvo que dichos obligados tributarios se incluyan en el listado de presuntos responsables de la defraudación tributaria, ya sea en condición coautores, ya sea en condición de colaboradores necesarios o partícipes, no parece que lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT pueda aplicarse a procedimientos de comprobación dirigidos a personas o a entidades distintas de aquellas que figuran en la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública.

A nuestro modo de ver, sería del todo excesivo atribuir a la litispendencia penal efectos más allá de las actuaciones administrativas que puedan desarrollarse respecto al obligado tributario a quien se imputa el comportamiento delictivo, todo ello sin perjuicio de que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 68.1.b) LGT, por el juez penal se considere que la Administración debe paralizar una determinada actuación que interfiere en su investigación, y así se lo comunique. En este caso, la suspensión no se produce *ex lege*, sino por decisión judicial que, en principio, deberá indicar las razones por las que se adopta y el periodo durante el que debe de mantenerse la paralización del procedimiento.

³¹⁶ Particularmente difícil resulta decidir qué efecto produce un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública cuando el tributo eludido es el Impuesto sobre el Valor añadido y, además del procedimiento inspector en el que se pone de manifiesto que el obligado tributario no ha ingresado las cuotas devengadas por importe superior a 120.000 euros, el contribuyente que ha soportado la repercusión solicita la devolución de las cuotas soportadas. Del mismo modo, una defraudación tributaria habitual es aquella en la que se utilizan facturas falsas para justificar la deducción de cuotas de IVA soportado ficticias, en cuyo caso es perfectamente posible que la Inspección descubra el fraude y denuncie al obligado tributario que utiliza dichas facturas para minorar el importe de la cuota a ingresar, mientras que los órganos de gestión inician un procedimiento de comprobación respecto al obligado tributario que no ha ingresado unas cuotas que figuran formalmente repercutidas.

4.2.- Efectos de la denuncia sobre el procedimiento de recaudación

Cuando la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que se han descubierto los hechos presuntamente delictivos, los posibles efectos suspensivos de la litispendencia penal no se producen respecto a la autotutela declarativa sino en todo caso respecto a la autotutela ejecutiva del crédito tributario, es decir, respecto al derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

Ante una situación como la descrita, en apartados anteriores hemos concluido que el inicio del proceso penal no puede impedir que el obligado tributario efectúe el pago de la deuda liquidada por la Inspección de los tributos al regularizar su situación tributaria, pues no se trata de una actuación administrativa susceptible de ser considerada inexistente, sino de un acto del contribuyente que le permite liberarse de un débito y cuya realización, además, produce efectos en el procedimiento penal del que pueda ser parte en condición de imputado o de acusado.

Sin embargo, en el artículo 47.1.b) RGR, se ordena a los órganos de recaudación que inadmitan a trámite las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias que deriven de una autoliquidación presentada con posterioridad al inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que haya quedado suspendido por haber pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o por haber sido remitido el expediente al Ministerio Fiscal, siempre que se refieran a los mismos conceptos y periodos impositivos en los que se produjeron los hechos presuntamente constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública. Cuando dicha circunstancia se ponga de manifiesto una vez iniciado el procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento, se dejará sin efecto de forma automática (entendemos que mediante resolución de archivo) y la presentación de la solicitud se pondrá en conocimiento del Ministerio Fiscal o del juez instructor.

Lo primero que se advierte al analizar la norma reglamentaria es que define una situación no contemplada en el artículo 65 LGT. Por consiguiente, o bien carece de cobertura legal, o su fundamento jurídico solo puede ser el artículo 180.1 LGT.

CAPITULO SEGUNDO

Si profundizamos un poco más en nuestro examen, veremos que el supuesto que contempla es el de la presentación de una declaración-liquidación extemporánea una vez iniciado un procedimiento inspector para cuyo pago se solicita un aplazamiento o un fraccionamiento. Por consiguiente, se trata de una norma específicamente establecida para evitar que el contribuyente intente evitar la responsabilidad penal derivada de una defraudación tributaria de inminente descubrimiento, regularizando su situación pero difiriendo el pago de la deuda resultante de la autoliquidación. Sin embargo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal, para que una autoliquidación de la que resulta una cuota tributaria a ingresar de importe superior a 120.000, presentada fuera de plazo, produzca los efectos exoneradores de la responsabilidad penal por el posible delito contra la Hacienda Pública consumado, es necesario que se presente antes de que den comienzo las actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Luego, si la autoliquidación se presenta cuando el procedimiento inspector se encuentra en curso, el hecho de que efectúe el ingreso de la deuda de una sola vez o solicite un aplazamiento o un fraccionamiento del pago no evita que el obligado tributario pueda ser condenado por el delito contra la Hacienda Pública cometido. Sin embargo, de ello no se sigue que dicha actuación unilateral del contribuyente carezca de relevancia penal, pues el reconocimiento del hecho imponible realizado y el ingreso total o parcial de la deuda tributaria devengada, al tiempo que constituyen sendas causas de atenuación de la pena (art.21 CP), afectan a la liquidación de la posible responsabilidad civil derivada del delito.

Por ello, a nuestro modo de ver, lo dispuesto en el artículo 47.1.b) RGR, además de irrelevante, constituye un exceso reglamentario carente de cobertura legal, salvo que se considere una expresión del principio de preferencia jurisdiccional aplicada al procedimiento de recaudación. Pero, incluso si así fuera, la norma reglamentaria deja sin resolver la situación que se produce cuando la solicitud de aplazamiento o de fraccionamiento no se vincula a una autoliquidación extemporánea presentada en el curso del procedimiento inspector sino que trae causa de una liquidación tributaria practicada por el Inspector Jefe antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al órgano jurisdiccional competente para conocer de un delito contra la Hacienda Pública.

En definitiva, a nuestro modo de ver, una vez liquidada la deuda tributaria, ya sea por el contribuyente, ya sea por la Administración, el inicio de un proceso penal que tenga por objeto determinar si la falta de pago en periodo voluntario de dicha deuda merece o no una sanción privativa de libertad, no puede impedir que el contribuyente se libere de ella mediante el pago, todo ello sin perjuicio de los efectos tributarios, procesales y penales que dicho ingreso total o parcial pudiera producir.

Una situación distinta a la anterior se produce cuando pese a la liquidación administrativa de la deuda tributaria el contribuyente no realiza el pago dentro del plazo establecido en el artículo 62.2 LGT o, si se trata de una autoliquidación extemporánea, al día siguiente de su presentación (art.161.1.b) LGT). En este caso, si se entiende que lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT inhabilita a la Administración tributaria a ejercer su potestad de autotutela ejecutiva³¹⁷, la inactividad de los órganos de la recaudación podría determinar la extinción de la deuda por efecto de la prescripción (art.69.3 LGT).

En este sentido debe significarse que la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública no figura enumerada entre las situaciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 68.2.b) LGT, determinan la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas. Luego, para que la suspensión del ejercicio de la acción de cobro durante la sustanciación del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no comprometa la recaudación de la deuda defraudada, es necesario vincular la situación que se produce cuando se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al juez de lo penal a alguna de las circunstancias que determinan la interrupción del cómputo de la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria liquidada por la Inspección de los tributos.

En este sentido, una posibilidad es que, iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, se ponga en conocimiento del juez instructor la existencia de una liquidación tributaria cuyo importe coincide total o parcialmente con el importe de la defraudación denunciada, a fin de que por el órgano jurisdiccional se ordene a la Administración tributaria que paralice el procedimiento de recaudación en curso.

³¹⁷ Así lo ha considerado el Tribunal Supremo en las STS de 5 de diciembre de 2002 y la STS de 3 de abril de 2003.

CAPITULO SEGUNDO

En este caso, con arreglo a lo dispuesto en el último inciso del artículo 68.2.b) LGT, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda liquidada quedará interrumpido hasta que desaparezca la causa que justificó la resolución judicial de paralización. Si esto es así, el efecto suspensivo sobre el procedimiento recaudatorio no se produce por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o por pasar el tanto de culpa al juez de instrucción, sino por la resolución judicial que ordena la paralización de la acción de cobro.

Otra posibilidad interpretativa es invocar el efecto producido por la litispendencia penal y, al amparo de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, acudir a la doctrina de la *actio nata* para justificar que la inactividad de los órganos de la recaudación no perjudique el derecho de la Administración a reclamar el pago de la deuda tributaria liquidada cuando cese la situación que le impide ejercer la acción de cobro.

De todos modos, lo cierto es que, a diferencia de lo indicado respecto al cómputo del plazo de prescripción del derecho a practicar la liquidación de la deuda, en lo que se refiere al ejercicio de la acción de cobro el legislador no contempla que pueda interrumpirse por el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Luego, o dicha omisión se debe a una deficiente redacción de la norma que debe suplirse por vía interpretativa o, por el contrario, responde a la decisión consciente de distinguir entre dos supuestos distintos.

Antes de la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal quizás podía albergarse alguna duda respecto a cuál de las dos alternativas se ajustaba mejor a la voluntad legislativa. Sin embargo, en la actualidad, todo parece indicar que el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no desposee a la Administración de sus facultades de recaudación de la deuda tributaria defraudada.

Luego, sin perjuicio del efecto suspensivo que la litispendencia penal pueda producir sobre un procedimiento inspector en trámite, cuando la denuncia administrativa se presenta una vez dictado el acto resolutorio, salvo que se obtenga una resolución judicial de paralización del procedimiento de recaudación, el efecto suspensivo previsto en el artículo 180.1 LGT no se extiende al procedimiento de recaudación en vía de

apremio, ni se interrumpe el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda liquidada³¹⁸.

4.3.- Efectos de la denuncia sobre los procedimientos de revisión de los actos de la Administración tributaria

En apartados anteriores hemos visto como la comunicación de la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública no suspende el cómputo del plazo establecido en los artículos 223.1 y 235.1 LGT para interponer un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa contra la liquidación tributaria dictada por el Inspector Jefe antes de que, por el Delegado especial, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o se pase el tanto de culpa al juez de instrucción.

Por consiguiente, si el contribuyente cuya situación tributaria ha sido regularizada impugna el acto resolutorio del procedimiento inspector, independientemente de si cuando ejerce esta facultad tiene o no conocimiento de que se le imputa la comisión de una defraudación tributaria delictiva, el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública concurrirá con la sustanciación de un procedimiento administrativo de revisión³¹⁹. Luego, desde una perspectiva sistemática, cabe plantearse hasta qué punto lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT afecta a la actuación de los órganos competentes para resolver los procedimientos que tienen por objeto fiscalizar la actuación de los órganos de la Administración tributaria.

Planteada la cuestión en estos términos, si el medio impugnatorio utilizado por el contribuyente para oponerse a la liquidación tributaria es el recurso de reposición, habida cuenta que el órgano competente para resolverlo es el mismo órgano que dictó el

³¹⁸ Así lo entiende también RUIZ GARCIA para quien: "[...] una vez dictado el acto de liquidación, y dando por sentado que el juez penal no está vinculado al resultado del procedimiento inspector, desaparece la posibilidad de que puedan producirse interferencias en la actividad probatoria de ambos procedimientos. Si la liquidación no es impugnada por los cauces previstos, y en consecuencia se confirma plenamente su legalidad, su ejecución no debe verse condicionada por la tramitación de un procedimiento distintos e independiente como es el proceso penal", RUIZ GARCIA, J.R., "La relación ...", cit. p.20.

³¹⁹ En el mismo sentido RUIZ GARCIA señala que: "[...] ninguna norma impide que el sujeto pasivo pueda interponer reclamación económico-administrativa contra la liquidación dictada ni ordena que se paralice el procedimiento encaminado a su resolución. Por lo tanto, una vez dictada la resolución por el tribunal económico-administrativo quedará expedita la vía contencioso-administrativa." RUIZ GARCIA op.cit., p.21.

CAPITULO SEGUNDO

acto recurrido y que elevó el informe al Delegado especial proponiendo que se denunciara la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, la situación que se produce es muy semejante a la descrita cuando la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el tanto de culpa al juez instructor se realiza una vez formalizada el acta de disconformidad pero antes de adoptar el acuerdo de liquidación.

En este caso, puesto que en el párrafo tercero del artículo 32.2 RST se deja abierta la posibilidad de suspender la ejecución de la liquidación en cualquier momento y el artículo 180.1 LGT afecta a cualquier actividad administrativa, el Inspector Jefe podría verse obligado a ordenar la suspensión de la tramitación del recurso invocando el principio de preferencia judicial. El problema es que dicha situación, ni viene contemplada en el artículo 224 LGT, ni permite prolongar el plazo de resolución establecido en el artículo 225 LGT, de modo que, una vez transcurrido un mes desde la fecha de interposición del recurso, el contribuyente puede entenderlo desestimado por silencio administrativo y continuar con la impugnación en la vía económico-administrativa.

Si, por el contrario, el medio impugnatorio escogido por el obligado tributario es la reclamación económico-administrativa, habida cuenta de que, conforme a lo dispuesto en el artículo 83.2 LGT, las funciones de aplicación de los tributos se ejercen de forma separada de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, las actuaciones que, según lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, devienen inexistentes si se desarrollan con posterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a que se pase el tanto de culpa a la autoridad judicial, difícilmente comprenderán aquellas que realicen los Tribunales económico-administrativos, cuya función de fiscalización en nada interfiere la investigación judicial de un hecho delictivo. Luego, en este caso, no parece que exista fundamento alguno para excepcionar lo dispuesto en el artículo 240 LGT respecto al plazo máximo de resolución de una reclamación económico-administrativa y de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento.

5.- La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un procedimiento contencioso-administrativo

Llegados a este punto, y aunque solo sea a efectos dialécticos, podemos plantearnos también si la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública impide la interposición de un recurso contencioso-administrativo que tenga por objeto la revisión de la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva³²⁰.

En este sentido, la regla establecida en el artículo 114 LECr admite dos interpretaciones diferentes. La primera, basada en el tenor literal de la norma procesal, conduce a la conclusión de que, pendiente un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no puede iniciarse (ni continuarse) un procedimiento contencioso-administrativo para decidir la adecuación a derecho de la liquidación administrativa mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente imputado (o acusado) de una defraudación tributaria con trascendencia penal, si el tributo y periodo impositivo es el mismo en ambos procedimientos.

Se trata de la aplicación estricta de la litispendencia penal cuyo fundamento último se encuentra en la doctrina contenida en la STC 77/1983, de 3 de octubre, según la cual para los órganos del Estado unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir. En consecuencia, habida cuenta de la preferencia penal para conocer de aquellos hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública, no podrá sustanciarse ningún otro procedimiento que, directa o indirectamente, requiera un pronunciamiento judicial que pudiera resultar contradictorio con lo que resuelva el juez penal³²¹.

³²⁰ Como señala PONT CLEMENTE: "Solo en una minoría de los supuestos el Juez penal se halla ante la existencia de una previa liquidación administrativa. Ello ocurrirá cuando se inicie el proceso penal una vez dictada la liquidación, lo que, eventualmente, puede haber producido el inicio de las vías de recurso ante los Tribunales económico-administrativos. En estos casos, y solo en estos casos, se produce un conflicto directo entre jurisdicciones que no se haya resuelto en las leyes de forma expresa, al menos, y sobre el que deberán pronunciarse los tribunales en el futuro, dado que no resultaría admisible que órganos distintos del Estado alcanzaran conclusiones dispares sobre unos mismos hechos sometidos a su consideración.", PONT CLEMENTE J.F., "El problema fundamental ...", cit. p.3.

³²¹ Sin embargo, la preterición del juez natural puede resultar contraria a la Constitución. Como señala BALLBE MALLOL: "Si hasta ahora se analizaba el tema de la prejudicialidad solo desde el punto de vista de la seguridad jurídica (para evitar que dos órdenes jurisdiccionales se pronuncien contradictoriamente), con la nueva doctrina deberá ampliarse el enfoque hacia la tutela judicial efectiva y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley." BALLBE MALLOL, M., "La prejudicialidad...", cit., p.216.

CAPITULO SEGUNDO

No obstante lo anterior, al tratar de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal y del efecto de cosa juzgada de las resoluciones judiciales mediante las que puede concluir el enjuiciamiento de una defraudación tributaria delictiva, hemos visto que la calificación tributaria realizada por el juez penal para determinar el importe de la cuota defraudada no produce efectos jurídicos más allá del propio proceso penal y, a los solos efectos, de ejercer el *ius puniendi* frente al incumplimiento tributario de mayor gravedad.

Luego, si esto es así, el pronunciamiento del juez penal sobre el <<hecho imponible>> del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el <<hecho punible>> del delito contra la Hacienda Pública, no vincula ni a la Administración tributaria ni al juez de lo contencioso-administrativo que, en todo caso, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, únicamente quedarían sujetos a la relación de hechos que se declaren probados en la correspondiente resolución judicial.

La interpretación alternativa es la que considera que el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es distinto del objeto del juicio contencioso-administrativo incoado contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria defraudada. En el primer caso, el juez penal conoce del <<hecho punible>> fundamentalmente constituido por el incumplimiento de una obligación tributaria a cargo del contribuyente imputado; mientras que, en el segundo, el juez contencioso conoce del <<hecho imponible>>, enjuiciando si la regularización administrativa de la situación tributaria del contribuyente se ajusta al principio de legalidad. Luego, aunque uno y otro puedan compartir un determinado presupuesto fáctico, e independientemente de cual sea el sentido del fallo, a nuestro modo de ver, no se producirá la contradicción que, según el Tribunal Constitucional, resultaría contraria al principio de *non bis in idem*.

En otras palabras, si el recurso contencioso-administrativo se hubiera interpuesto contra un acto de imposición de una sanción tributaria mientras un juez penal decide si el contribuyente ha cometido o no un delito contra la Hacienda Pública, es evidente que la sola posibilidad de que unos mismos hechos puedan ser punibles para un juez y no serlo para otro justifica los efectos de la litispendencia penal. Sin embargo, cuando, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 305.1 CP, el importe de la deuda tributaria devengada únicamente constituye una condición objetiva de punibilidad, no vemos la

razón por la que el juez de lo contencioso-administrativo debe inhibirse de conocer de un recurso presentado por el contribuyente contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria, pues la resolución que pueda dictar no depende del enjuiciamiento penal del comportamiento delictivo.

Dicho de otro modo, si aquello que el principio de no duplicidad impide es que existan pronunciamientos judiciales contradictorios respecto a unos mismos hechos, pero no impide una distinta consecuencia jurídica en función del orden jurisdiccional que de ellos conoce³²², el importe de la cuota tributaria defraudada en el delito contra la Hacienda Pública no es propiamente una cuestión <<de hecho>> sino el resultado de la aplicación de las normas de liquidación del tributo cuyo incumplimiento constituye el comportamiento sancionado por la norma penal. Luego, en este caso, la interpretación de la norma tributaria realizada por el juez penal, por su carácter prejudicial, aunque produce efectos de cosa juzgada en el proceso penal, no los produce respecto al procedimiento contencioso-administrativo.

Por el contrario, el pronunciamiento del juez contencioso-administrativo constituye la decisión jurisdiccional definitiva acerca de la existencia y de la cuantía de la cuota tributaria devengada como consecuencia de un hecho imponible ocultado a la Administración tributaria, cuyos posibles efectos en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública probablemente sean la razón última que explicaría que el legislador tributario español optara por implementar un modelo de preferencia penal absoluta.

Es decir, la situación que trata de evitarse mediante el conjunto de normas contenido en el artículo 180.1 LGT es la de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública que, una vez iniciado, pueda verse afectado por un procedimiento jurisdiccional sustanciado en el orden contencioso-administrativo del que podría resultar una cuota tributaria distinta a la considerada por el juez penal para decidir si impone una sanción privativa de libertad al contribuyente que ha cometido una defraudación tributaria.

³²² Según la doctrina contenida en la Sentencia 30/1996, de 24 de febrero (FJ 5): "El necesario respeto al principio de independencia judicial resta, como regla general, relevancia constitucional a estas posibles contradicciones entre resoluciones dictadas por tribunales integrados en órdenes jurisdiccionales distintos sin que sea misión de este Tribunal establecer unificación alguna al respecto. 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."

CAPITULO SEGUNDO

Por consiguiente, todos los problemas interpretativos derivados de la extensión al procedimiento inspector del efecto suspensivo de la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública tienen su origen en el temor de que la impugnación de la liquidación tributaria pueda interferir el normal desarrollo de la causa penal o, lo que es peor, que la decisión del juez de lo contencioso ponga en entredicho la validez de la resolución del juez penal.

El problema de la opción escogida por el legislador tributario es que, además de generar una gran inseguridad jurídica y de posponer el cobro de la deuda tributaria defraudada a la conclusión del proceso penal, no evita completamente que se produzca una situación como la que trata de impedir, pues aunque lo habitual será que la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surja en el curso de la instrucción de un procedimiento inspector, a lo largo de estas páginas hemos visto como la propia normativa tributaria contempla la posibilidad de que la denuncia administrativa se presente una vez dictado el acto resolutorio mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente.

Más aún. Considerando que, por su carácter de delito público perseguible de oficio, cualquier persona puede promover el inicio de un proceso penal que tenga por objeto determinar la trascendencia penal de una defraudación tributaria, aunque se trate de una posibilidad remota, técnicamente es posible que en el momento de iniciarse el proceso penal ya se hubiere producido un pronunciamiento judicial acerca del importe de la cuota tributaria exigible al contribuyente que figura como imputado en la denuncia o querrela presentada por un particular.

Planteada la cuestión en estos términos, en aquellos casos en los que la *notitia criminis* surge una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector, el presupuesto fáctico de la liquidación administrativa coincidirá exactamente con los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Por todo ello, a efectos de ponderar si efectivamente está justificada la implantación de un modelo de preferencia penal absoluta, a continuación analizaremos las consecuencias jurídicas que, con arreglo a la normativa procesal, produciría una resolución del juez de lo contencioso-administrativo en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

A tal efecto, podemos diferenciar tres situaciones: a) En primer lugar, cuando la sentencia de lo contencioso adquiere firmeza antes de que se inicie el proceso penal; b) En segundo lugar, cuando el proceso penal se inicia mientras el procedimiento contencioso se encuentra en trámite; c) Y, finalmente, cuando la sentencia de lo contencioso se dicta cuando ya se ha dictado la correspondiente resolución del juez penal.

5.1.- Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativa en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad

Si por el juez de lo contencioso se dicta una sentencia en virtud de la cual se confirma la adecuación a derecho de una cuota tributaria liquidada por la Inspección de los tributos cuyo importe supera los 120.000 euros, y posteriormente se presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública por las circunstancias en las que el contribuyente eludió el pago de la totalidad o parte de dicha cuota, el efecto de cosa juzgada material impide que por el juez penal se determine un importe distinto, salvo que la cuota defraudada con trascendencia penal (la denominada cuota dolosa) no coincida plenamente con la cuota tributaria devengada por el tributo y periodo impositivo comprobado por la Administración.

Es decir, considerando que el elemento subjetivo determinante de responsabilidad penal puede no concurrir en todos los componentes de la deuda tributaria objeto de regularización, corresponde a la Administración tributaria establecer con precisión cual es el importe de la cuota tributaria devengada que se deriva del incumplimiento intencionado del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, respecto a dicha cuestión, la resolución del juez penal no se encuentra condicionada por la sentencia del juez de lo contencioso. Lo único que quedaría fuera del ámbito de conocimiento del juez penal es la aplicación prejudicial de la normativa tributaria, habida cuenta de que ya existe un pronunciamiento definitivo del órgano judicial competente para decidir si la interpretación aplicada por la Inspección se ajusta o no a lo dispuesto en la normativa aplicable para determinar el elemento cuantitativo (la prestación) de la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible³²³.

³²³ En este sentido compartimos la reflexión de GIMENO SENDRA cuando indica que: "Una vez denunciada ante el órgano penal su incompetencia para conocer de la cuestión devolutiva, deberá ex

CAPITULO SEGUNDO

Si, por el contrario, el juez de lo contencioso anula completamente el acto resolutorio del procedimiento inspector por entender que resulta contrario a Derecho, ello no impide que por el juez penal se cuantifique prejudicialmente la deuda tributaria derivada de los hechos presuntamente delictivos denunciados por la Administración pero, en este caso, el contribuyente imputado en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública podrá reclamar que la liquidación de la cuota tributaria se practique aplicando los mismos criterios interpretativos seguidos por el juez de lo contencioso, en la medida en que resulten relevantes para cuantificar el importe de la deuda tributaria que resulta de los hechos denunciados.

En este sentido, resulta particularmente oportuna la regla contenida en el artículo 305.5 del Código Penal, pues una de las circunstancias que puede impedir a la Administración Tributaria practicar la liquidación de la cuota tributaria defraudada derivada del hecho delictivo es precisamente que, antes del inicio del proceso penal, se hubiere declarado nulo el acto administrativo dictado para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en cuyo caso la única vía para resarcir al Tesoro Público de unos ingresos que hubiera debido percibir, es condenar al autor del delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización en concepto de responsabilidad civil.

Luego, mediante la introducción de esta norma el legislador penal enfatiza la desvinculación jurídica de la cuota calculada en el proceso penal a efectos de decidir la sanción correspondiente al delito consumado, de la cuota que resulta del procedimiento administrativo mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, se trata de una cuota <<defraudada>>, mientras que en el segundo se trata de la cuota <<devengada>> que, si bien en algunas ocasiones pueden llegar coincidir, lo habitual será que, desde la perspectiva sancionadora, entre los componentes de la cuota resultante de

art.4 LECrim suspender el procedimiento penal hasta tanto no recaiga sentencia firme en el proceso civil o administrativo. Si no lo hiciera así o si, suspendiendo el procedimiento dictara sentencia de condena por haber resuelto la cuestión en sentido desfavorable para el interesado y contradictorio con el pronunciamiento del órgano civil o administrativo, es únicamente entonces cuando podrá el condenado recurrir en amparo. Pero para ello, es necesario que la condena lo sea a una pena privativa de libertad o, lo que es lo mismo, incida en el derecho fundamental a la libertad del artículo 17.1 CE, pues en cualquier otro caso, el Tribunal Constitucional se convertiría, al revisar la aplicación del Derecho efectuada por los Tribunales penales, en una tercera instancia y el recurso de amparo, mediante la sola invocación del derecho a la tutela por el carácter irrazonable de la resolución, en una <<supercaución>>.” GIMENO SENDRA, V., “Cuestiones prejudiciales devolutivas...”, cit. p.31.

una regularización administrativa, exista una diversidad de tratamiento; pues unos hechos con trascendencia tributaria pueden merecer sanción penal, otros sanción administrativa y otros incluso no generar ningún tipo de responsabilidad.

Finalmente, si la resolución judicial, al tiempo que anula la liquidación, ordena la retroacción de actuaciones, la situación que se producirá como consecuencia de la presentación posterior de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública será la correspondiente a la fase del procedimiento inspector en la que debe retomarse la actuación administrativa, sin que el pronunciamiento del juez de lo contencioso produzca efecto alguno en el proceso penal.

De todo lo expuesto se desprende que una eventual resolución judicial confirmatoria de una liquidación administrativa por importe superior a 120.000 euros adoptada antes del inicio del proceso penal, restringe el ámbito de conocimiento del juez penal a la decisión acerca de la sanción que debe imponerse por el incumplimiento tributario descubierto por la Administración, sin que se produzca el efecto sustitución que hemos expuesto en los apartados anteriores³²⁴. Este esquema de relación entre órdenes jurisdiccionales no parece que resulte contradictorio con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), ni que menoscabe las garantías procesales del imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, proporciona una mayor seguridad jurídica al contribuyente y, además, garantiza la efectividad económica de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

Luego, la única razón de que no se aplique este modelo de actuación concurrente entre los distintos órganos del Estado con competencias para asegurar la efectividad y la generalidad del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, es que, mientras se mantenga el efecto suspensivo sobre los procedimientos tributarios de inspección y recaudación, difícilmente se producirá una situación como la

³²⁴ A una conclusión distinta llega RUIZ GARCIA para quien: "Si se dicta sentencia condenatoria, el acto de liquidación quedará en una situación compleja porque la sentencia incorporará el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil que se ejecutará conforme a lo establecido en la disposición adicional 10ª LGT y en consecuencia la liquidación no será ejecutable. Pero la sentencia penal no revisa la legalidad de la liquidación practicada por la Administración que, por tanto, continuará siendo plenamente válida y existente. Quedará como resultado un acto válido pero no ejecutable." RUIZ GARCIA, J.R., "La relación..", *cit*, p. 21.

descrita; pues la existencia de un acto administrativo de liquidación es el presupuesto necesario para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa³²⁵.

5.2.- Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación

Si cuando se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública el procedimiento contencioso-administrativo se encuentra pendiente de resolución, desde la perspectiva procesal, lo primero que debemos preguntarnos es si dicha circunstancia puede incluirse en algunos de los denominados artículos de previo pronunciamiento a resolver por el juez penal o, por el contrario, constituye una cuestión de competencia a resolver por el juez de lo contencioso-administrativo.

A nuestro modo de ver, la posible interposición por el contribuyente de un recurso contencioso-administrativo que ponga en duda la legalidad de la liquidación tributaria dictada por la Inspección de los tributos que, al propio tiempo, constituye la referencia cuantitativa de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública presentada por la Administración tributaria, no se ajusta a ninguno de los supuestos previstos en el artículo 666 LECr que impiden el pronunciamiento del juez penal. Por consiguiente, la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo en trámite no afecta a la competencia del juez penal para imponer una sanción privativa de libertad en caso de que considere consumada una defraudación tributaria delictiva.

Por otra parte, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 5 LJCA y 9.4 LOPJ, tampoco parece que la iniciación del proceso penal modifique la competencia del juez de lo contencioso para conocer de la adecuación a derecho del acto resolutorio de un procedimiento inspector, independientemente de que los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado

³²⁵ Por ello, hacemos nuestra la reflexión de PADROS REIG cuando al tratar de la prejudicialidad administrativa en el proceso penal indica que: “La cuestión debe ser analizada no sólo desde la perspectiva de la autonomía y la preeminencia de la jurisdicción penal, como hace el juez penal, sino desde la necesaria incardinación de las actividades de los particulares en un doble ordenamiento administrativo y penal que forzosamente debe cohererarse para no producir resultados incoherentes con la noción de sistema jurídico mismo o, incluso más grave, daños a los particulares y a la credibilidad del Derecho”, PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, C., “La prejudicialidad administrativa en el proceso penal”, cit., p.69.

contribuyente constituyan el presupuesto fáctico de una posible denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Si esto es así, al tener conocimiento de la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 114 LECr, el juez penal, a petición de cualquiera de las partes, podría dirigirse al juez de lo contencioso requiriéndole para que se inhiba de actuar hasta la conclusión del proceso penal (art. 44 LOPJ). Sin embargo, para que efectivamente exista una causa legal de inhibición no basta con la mera existencia de un juicio penal concurrente con un juicio contencioso-administrativo, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 45 LOPJ, correspondería al juez penal justificar en qué medida el objeto del procedimiento contencioso coincide total o parcialmente con alguna de las cuestiones que tiene que resolver para decidir si los hechos denunciados merecen una sanción privativa de libertad.

En otras palabras, si en el proceso penal no se suscita controversia alguna acerca de la cuantía de la cuota defraudada, no es necesario detener el procedimiento contencioso-administrativo para evitar una posible sentencia que pudiera resultar contradictoria respecto a una cuestión que no requiere un pronunciamiento explícito del juez instructor o, en su caso, del juez sentenciador. Por el contrario, si en el proceso penal se suscita un debate acerca de la adecuación a derecho de la liquidación realizada por la Inspección, resultaría paradójico que el juez de lo contencioso se inhibiera de resolver una cuestión de su competencia para que sea resuelta prejudicialmente por un juez de lo penal, cuando dicho pronunciamiento no impide que posteriormente el juez de lo contencioso dicte una sentencia definitiva que podría resultar contradictoria con lo resuelto en el proceso penal.

Por ello, la alternativa a los problemas derivados de la litispendencia y la prejudicialidad es mantener la tramitación simultánea de ambos procedimientos jurisdiccionales, habida cuenta que uno lo habrá promovido el contribuyente y otro la Administración (o el Ministerio Fiscal a su instancia), de modo que en caso de que en el proceso penal se suscite una controversia respecto a la interpretación de la normativa tributaria aplicada por la Inspección de los tributos para calcular la cuota defraudada, y dicha cuestión resulte determinante para decidir la culpabilidad o inocencia del acusado, al amparo de

CAPITULO SEGUNDO

lo dispuesto en el artículo 4 LECr, el juez penal pueda suspender el procedimiento, y dirigirse al juez de lo contencioso para que se pronuncie sobre la cuestión controvertida.

En otras palabras, habida cuenta de que el obligado tributario es quien habrá promovido el inicio del procedimiento contencioso-administrativo, es razonable entender que si, entre otros aspectos, en el *petitum* de su demanda cuestiona total o parcialmente el criterio aplicado por la Inspección para determinar el importe de la cuota tributaria devengada, dicha oposición la sostenga también ante el juez penal en caso de que la Administración promueva el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Del mismo modo, la cuantificación de la cuota tributaria que figura en el acto administrativo mediante el que concluya el procedimiento inspector no puede diferir de la que figure en la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Luego, planteado el debate jurídico en estos términos, no tiene sentido que quien lo resuelva sea un órgano judicial del orden penal, cuando puede resolverlo un juez especializado en la aplicación de la normativa tributaria.

A nuestro modo de ver, la coexistencia de los dos procesos judiciales, no solo no resulta contraria al principio de no duplicidad (*non bis in idem*), sino que resulta más respetuosa con la atribución legal de competencias a cada uno de los distintos órdenes jurisdiccionales³²⁶. Una vez más, la única razón de que dicha situación solo pueda producirse en casos excepcionales es el exceso normativo del legislador tributario cuando, en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública, ordena la suspensión de toda actividad administrativa a partir del momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al juez penal.

³²⁶ Como explica RUIZ GARCIA en referencia al modelo vigente en Alemania: "En los ordenamientos en los que rige el principio de independencia y paridad de rango del proceso penal y el procedimiento tributario, se entiende que la iniciación del proceso penal por delito fiscal no impide que la Administración tributaria pueda realizar las actuaciones de comprobación e investigación necesarias a los efectos tributarios, lo que puede dar lugar, según se ha indicado, a la tramitación paralela y simultánea de ambos procedimientos." RUIZ GARCIA, J.R., "La relación ...", cit. p18.

5.3.- Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Para completar el elenco de situaciones que pueden producirse como consecuencia de la existencia de dos pronunciamientos jurisdiccionales sobre la cuota tributaria defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es necesario examinar también los efectos que produce la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la firmeza de la resolución judicial por la que concluye el proceso penal.

Por extraño que pudiera parecer, esta situación no será tan remota o excepcional como las descritas en los apartados anteriores pues, considerando que el vigente modelo de preferencia absoluta pospone la actuación de la Administración a la conclusión del proceso penal, cuando el juez instructor dicta auto de sobreseimiento libre o el juez sentenciador absuelve al acusado, se reanudan las actuaciones inspectoras suspendidas y, por la Inspección de los tributos, se regularizará la situación tributaria del contribuyente, desplazando al ámbito jurisdiccional de lo contencioso-administrativo la resolución definitiva de cualquier controversia que pueda producirse entre la Administración y el contribuyente.

En este sentido, si bien es cierto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, no podrá alterarse la relación de hechos declarados probados en la resolución judicial, de ello no se sigue que no pueda practicarse una liquidación tributaria con un fundamento fáctico y jurídico distinto al considerado por el juez penal, habida cuenta del carácter prejudicial del pronunciamiento que tiene por objeto una norma de derecho tributario. Además, tampoco cabe excluir que, una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, se pongan de manifiesto hechos nuevos que no figuran incluidos en la denuncia presentada en su día y que no fueron puestos de manifiesto en el curso del proceso penal.

En cualquiera de estos casos, el Inspector jefe dictará una liquidación tributaria que, previo agotamiento de los recursos en vía administrativa, podrá impugnarse ante el juez de lo contencioso-administrativo, que se pronunciará respecto a la adecuación a derecho del acto resolutorio del procedimiento inspector sin sujeción alguna a lo resuelto por el

CAPITULO SEGUNDO

juez penal. Dicha situación también puede producirse cuando el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública dé comienzo una vez iniciado un procedimiento contencioso-administrativo y, con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, el juez penal requiera al juez contencioso para que se inhiba de resolver hasta que se determine la trascendencia penal de la defraudación tributaria.

Por consiguiente, el modelo de preferencia penal absoluta no evita la existencia de dos pronunciamientos judiciales acerca del importe de la deuda tributaria defraudada en caso de delito contra la Hacienda Pública, sino que únicamente pospone la decisión del juez de lo contencioso-administrativo y, además, la condiciona a la exculpación del contribuyente de la imputación (o de la acusación) de ser el autor de una defraudación tributaria delictiva.

Dicho de otro modo, como consecuencia del efecto sustitución derivado de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, en caso de sentencia condenatoria, en la medida en que la Administración tributaria queda definitivamente desprovista de sus facultades de liquidación de la deuda, será procesalmente imposible que un juez de lo contencioso se pronuncie respecto a la cuantía de la cuota defraudada una vez concluido el proceso penal, salvo en el supuesto excepcional de que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se haya presentado una vez concluido el procedimiento inspector y, en su caso, interpuesto un recurso contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria dictada por el Inspector Jefe o tácitamente practicada en caso de actas de conformidad.

Sin embargo, desde la perspectiva procesal, lo que nos interesa es explorar los efectos que producirá (o produciría) la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la resolución del juez penal, y, a tal efecto, cabe plantear dos posibles situaciones: a) En primer lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria defraudada superior a la considerada por el juez penal; b) Y, en segundo lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria inferior a la considerada por el juez penal.

Cuando la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo confirme total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos de la que resulta

una cuota tributaria devengada (y defraudada) superior a la considerada por el juez penal para decidir si el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente reviste o no trascendencia penal, el efecto último de dicha diferencia cuantitativa dependerá del sentido del fallo por el que concluye el proceso penal.

En aquellos casos en los que el juez instructor archiva un procedimiento (o el juez sentenciador absuelve al acusado), por entender prejudicialmente que la cuota tributaria defraudada no supera los 120.000 euros, y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo confirma una liquidación administrativa de la que se desprende que la cuota defraudada sí que supera dicho límite cuantitativo, sin que se hayan descubierto hechos nuevos distintos a los incluidos en la denuncia, nos encontramos con un delito contra la Hacienda Pública consumado que no ha sido debidamente sancionado, sin que la constatación de dicha circunstancia permita revisar la resolución firme del juez penal (art.954 LECr), ni iniciar un nuevo procedimiento para castigar al defraudador, pues esto sí que lo impide el principio de *non bis in idem*. Luego, en este caso, la consecuencia inevitable será la impunidad de una defraudación tributaria delictiva por la impericia tributaria del juez penal³²⁷.

Si, por el contrario, el proceso penal hubiera finalizado mediante sentencia condenatoria, la eventual confirmación de una liquidación administrativa de la cuota defraudada por un importe superior al considerado por el juez de lo penal, únicamente afectaría al pronunciamiento sobre la responsabilidad civil y al cálculo de la multa pecuniaria impuesta al autor de un delito contra la Hacienda Pública. Respecto a la cuantía de la multa, una vez firme la sentencia penal, no cabe modificar su importe, sin perjuicio de que la parte de cuota defraudada no considerada por el juez penal pueda constituir la base de una multa administrativa por la comisión de una infracción tributaria.

Respecto a la responsabilidad civil derivada del delito, una vez más, el artículo 305.5 del Código penal nos aporta un criterio interpretativo fundamental para resolver este

³²⁷ Como acertadamente señala BALLBE MALLOL: “[...] a menudo los jueces penales consideran una cuestión prejudicial como no devolutiva, es decir, se consideran competentes para resolverla ellos mismos, a la vez que encargan dictámenes periciales para suplir esa falta de conocimiento en la materia. Se trata evidentemente de una práctica inadmisibles e incorrecta jurídicamente, herencia del principio tradicional de preferencia de la jurisdicción penal.” BALLBE MALLOL, M., “La prejudicialidad...”, cit. p.186.

CAPITULO SEGUNDO

tipo de situaciones pues, en la medida que neutraliza el efecto sustitución derivado de la doctrina de la mutación del título, si la Administración mantiene vigente su potestad liquidatoria, el juez penal se abstendrá de realizar un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil, de modo que la confirmación posterior de la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, aunque sea por un importe superior al considerado por el juez penal a efectos de determinar si la defraudación denunciada reviste o no trascendencia penal, no tendrá efecto alguno respecto a lo declarado prejudicialmente en la sentencia condenatoria.

Luego, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, no parece que tenga inconveniente alguno en que puedan dictarse resoluciones judiciales divergentes respecto al importe de la cuota defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública³²⁸.

No obstante lo anterior, una situación muy distinta a la que acabamos de exponer se produciría si el juez penal condenase a un contribuyente por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo anulara total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos resultando una cuota defraudada inferior a la cuantía que, con arreglo a lo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, atribuye carácter delictivo a una defraudación tributaria.

En este caso, salvo que se considere que, con arreglo a la normativa procesal, una situación como la descrita figura entre las causas tasadas que permiten la revisión de la sentencia penal firme (particularmente la prevista en el apartado 4º del artículo 954 LECr), nos encontraríamos ante la condena por un delito contra la Hacienda Pública que no se habría cometido.

Esta (y no otra) es la situación que se trata de evitar a toda costa el artículo 180.1 LGT y a la que responde la implantación de un modelo de preferencia absoluta en virtud del

³²⁸ En este sentido particularmente ilustrativa resulta la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 109/2008, en cuyo fundamento jurídico tercero se indica que: “[...] *como regla general carece 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 haber abordado bajo ópticas distintas unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial.*”

cual la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública obliga a suspender la actividad de los órganos de la Administración tributaria. Sin embargo, con ello no se consigue impedir la condena de un inocente sino, en todo caso, que dicha injusticia no se ponga de manifiesto una vez dictada la sentencia condenatoria.

Cuando, al resolver prejudicialmente sobre la cuantía de la cuota tributaria, el juez penal considera adecuada la liquidación que le presenta la Administración denunciante aplicando un criterio interpretativo de la normativa tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, y dicta una sentencia mediante la que impone una pena privativa de libertad a un contribuyente cuya defraudación no reviste trascendencia penal, sin que dicha cuantificación determinante del sentido del fallo pueda ser objeto de revisión más allá de la resolución de los recursos ordinarios que el condenado pueda presentar, se está socavando el fundamento último de la garantía constitucional a la presunción de inocencia, al juez ordinario predeterminado por la ley y, lo que es más importante, al derecho fundamental a la libertad personal.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva constitucional, el actual modelo de preferencia penal absoluta puede llegar a producir el efecto contrario que pretende evitar, pues permite la condena de un inocente (o, como hemos visto, la absolucón de un culpable) en base a la interpretación que, de la norma tributaria, pueda realizar un juez del orden penal, sin contemplar la posibilidad de que dicha decisión pueda ser confrontada con la interpretación que haría el juez natural.

Ante la gravedad de una situación como la descrita, a nuestro modo de ver, una posibilidad, que permitiría conciliar la preferencia del juez penal para sancionar y la competencia del juez contencioso-administrativo para revisar la liquidación tributaria, sería desplazar el efecto suspensivo al final del proceso penal, regulando de *lege ferenda* la posible suspensión de la ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública.

Es decir, el modelo actual, para prevenir una posible contradicción, anticipa (y generaliza) el efecto suspensivo impidiendo que pueda dictarse la liquidación administrativa de la cuota defraudada y, en consecuencia, que pueda producirse un pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo mientras se desarrolla el

CAPITULO SEGUNDO

proceso penal. Sin embargo, este mismo efecto se consigue suspendiendo la ejecución de la sentencia condenatoria firme en caso de que, por el contribuyente condenado, se acredite que se encuentra en trámite un recurso contencioso-administrativo contra el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública.

Esta solución es preferible a la litispendencia y a la prejudicialidad devolutiva, pues permite la sustanciación ininterrumpida de la causa penal sin comprometer el derecho fundamental al juez natural. Además, la resolución del juez contencioso-administrativo no será prejudicial sino definitiva y producirá efectos de cosa juzgada respecto a la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Si a ello se añade que únicamente será necesario posponer la eficacia de la resolución penal cuando se trate de una sentencia condenatoria en la que existan dudas acerca de la cuantía de la cuota defraudada, se consiguen minimizar los costes que, en términos de dilaciones procesales, supone la integración de las normas de derecho tributario en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Si el juez de lo contencioso confirma la liquidación administrativa, el juez penal levantará la suspensión de la sentencia condenatoria. Si el juez de lo contencioso anula total o parcialmente el acto resolutorio, rectificando la cuota tributaria liquidada por la Administración, el juez penal revisará el criterio aplicado para cuantificar la cuota defraudada, dejando sin efecto la condena en caso de que estime que, con arreglo al pronunciamiento del juez contencioso, su importe no excede de 120.000 euros.

Finalmente, el único supuesto en el que no rige el efecto de cosa juzgada se produce cuando el juez de lo contencioso anula el acto administrativo por motivos de forma (o por haberse consumado la prescripción para dictar la liquidación tributaria) sin entrar a conocer del criterio seguido para cuantificar la deuda tributaria defraudada. En este caso, salvo que por el contribuyente se solicite expresamente un pronunciamiento meramente declarativo respecto a esta cuestión, el juez penal levantará la suspensión consolidándose la interpretación que, de la normativa tributaria, figura en la sentencia penal.

6.- La preferencia penal en el Derecho proyectado

En el Proyecto de ley de reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal recientemente presentado por el Gobierno³²⁹ parece que por fin se va a dar un paso decisivo en el sentido de desvincular la tutela penal de la Hacienda Pública de la autotutela administrativa del crédito tributario.

Para ello, en el proyectado artículo 305.5 CP se introducen las siguientes reglas:

”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 a tal efecto establezca la normativa tributaria sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del proceso 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 apreciase que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.”

³²⁹ Proyecto 121/000017 (BOCG, de 7 de septiembre de 2012, núm.17-1, X legislatura)

CAPITULO SEGUNDO

Aunque recibimos con moderada satisfacción que, retomando el planteamiento subyacente en el Anteproyecto de reforma penal de 2007, el legislador trate de atemperar el rigor del modelo de preferencia penal absoluta vigente durante los últimos veinte años, pensamos que el Código Penal no es el lugar adecuado para ubicar unas normas cuyo destinatario no es el ciudadano ni el juez penal, sino la Administración Tributaria. A nuestro modo de ver, regular una situación propia de procedimiento tributario mediante una norma de carácter penal y rango de ley orgánica constituye un exceso de jerarquía normativa que carece de justificación y que puede provocar un efecto de congelación formal que impida la necesaria adaptación del Derecho Tributario a la evolución del propio sistema de gestión tributaria.

Sentado lo anterior, cuando entramos a analizar el contenido de la norma proyectada, lo primero que advertimos es que el nuevo modelo de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública resulta contrario a interpretación extensiva que hasta ahora se ha realizado del alcance del efecto suspensivo establecido en el artículo 180.1 LGT, cuya modificación se anuncia tácitamente en la propia norma penal. Luego, en principio, parece que la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública no impedirá que por la Inspección de los Tributos se ultimen las actuaciones de comprobación del procedimiento inspector en el que surja la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva, ni que por el Inspector Jefe se dicte el correspondiente acto resolutorio del procedimiento.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, la norma proyectada incurre en el mismo error de simplificación que a lo largo de éste trabajo hemos puesto de manifiesto respecto al texto del actual artículo 180.1 LGT, pues la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública puede producirse antes, durante y después del desarrollo de una actuación de comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Por consiguiente, del mismo modo que nos hemos mostrado contrarios a la extensión indiscriminada y genérica del efecto suspensivo que la litispendencia penal produce sobre el procedimiento inspector, ahora no podemos dejar de mostrarnos contrarios a la posible concurrencia de dos instrucciones simultáneas: la penal y la tributaria. Es decir, si desapareciera completamente la posibilidad de suspender el procedimiento inspector como consecuencia del inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, podría darse el caso de que la Administración tributaria denunciara la posible comisión

de un delito contra la Hacienda Pública y simultáneamente iniciara o continuara con la investigación del hecho imponible cuya ocultación o inadecuada declaración constituye el presupuesto objetivo de la defraudación tributaria denunciada. De producirse una situación como la descrita, mientras el juez instructor desarrolle las correspondientes diligencias previas, los órganos de la Inspección podrán desarrollar su actividad investigadora sin restricción de ningún género, con lo cual el obligado tributario deberá atender a dos Poderes del Estado que ejercen potestades públicas de las que puede resultar una resolución (judicial y administrativa) contraria a sus intereses económicos y a su libertad personal.

Por ello, en un momento en que se está debatiendo en modelo de relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal, consideramos oportuno insistir en que no se trata de suprimir el efecto suspensivo de la litispendencia penal como de regular las concretas situaciones en las que la concurrencia de uno y otro puede suponer un quebranto de las garantías constitucionales del contribuyente.

En otras palabras, a nuestro modo de ver, debería mantenerse la preferencia penal respecto a aquellos procedimientos de inspección que no se hubieren iniciado antes de la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública y respecto a aquellos otros en los que la denuncia se presenta antes de formalizar el acta mediante la que concluye la instrucción administrativa. En estos casos, el principio *non bis in idem* en su expresión procesal, y el respeto al derecho fundamental a no declarar contra uno mismo y a la presunción de inocencia, aconsejan la suspensión de la actividad administrativa hasta que concluya la instrucción judicial. Una vez concluida la fase sumarial, ya no existe impedimento alguno para que se ultime la regularización administrativa de la situación tributaria del contribuyente, aunque el juez instructor haya acordado la apertura de la fase de juicio oral.

Otra posible solución (que por otra parte parece desprenderse del texto de la norma proyectada) sería entender que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública necesariamente se presentará una vez finalizada la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Sin embargo, tampoco resulta una alternativa satisfactoria, pues indirectamente condiciona el ejercicio de la acción penal a la actividad

CAPITULO SEGUNDO

administrativa, lo cual constituye una regresión al modelo vigente entre los años 1997 y 1985 de infausto resultado.

Por otra parte, tal como hemos analizado en los apartados anteriores, una vez practicada la liquidación tributaria, independientemente del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el contribuyente podrá decidir si se opone a ella mediante la interposición de los correspondientes recursos en vía económico-administrativa y posteriormente en la vía contencioso-administrativa. Por consiguiente, a partir de la entrada en vigor de la norma proyectada, es razonable aventurar que se producirá una situación hasta ahora prácticamente desconocida en nuestra práctica jurisdiccional como es la de la posible concurrencia entre un procedimiento contencioso-administrativo y un proceso penal, cuando la cuota defraudada supere los 120.000 euros y la Administración considere que el comportamiento del obligado tributario puede merecer una sanción privativa de libertad.

De confirmarse nuestra predicción, la reforma del modelo actual de preferencia penal no será efectiva si antes no se han introducido las reglas procesales necesarias para armonizar la actuación simultánea de dos órganos jurisdiccionales. Es decir, si se desbloquea la situación actual (que, en la práctica, impide la tramitación de una cuestión prejudicial tributaria de carácter devolutivo) es posible que se generalicen estrategias procesales con el único fin de demorar la resolución de la causa penal, con lo cual la sanción penal indirectamente quedaría subordinada a la firmeza del acto de liquidación de la cuota defraudada. Por ello, pensamos que es indispensable que el legislador delimite con precisión en qué supuestos el proceso penal puede verse afectado por el resultado del procedimiento contencioso-administrativo, pues en caso contrario, dejando que sea cada juez quien decida discrecionalmente si en el caso del que conoce se cumplen o no las condiciones de aplicación del artículo 4 LECrim., se introduce un elemento de inseguridad jurídica que puede perjudicar la eficacia de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

En este caso, a diferencia de lo indicado respecto a los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios, sí que pensamos que la regulación de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública debería ubicarse en el propio Código Penal (aunque no necesariamente con rango de ley orgánica) pues se

trata de una normativa dirigida al juez penal, que debe servirle de fundamento jurídico y amparo legal para decidir en qué casos debe reclamar la intervención del juez natural (el contencioso-administrativo) para determinar las consecuencias de las normas extrapenales que debe aplicar para verificar si efectivamente se han cumplido los presupuestos objetivos de una defraudación tributaria delictiva.

Una vez valorados los aspectos estructurales del nuevo modelo que se nos anuncia, cuando examinamos el *modus operandi* que se pretende implementar no alcanzamos a entender la razón de la liquidación *separada* de la cuota tributaria, según se trate de conceptos tributarios vinculados o no con los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Desde la perspectiva sustantiva, dicha distinción nos parece francamente difícil de realizar habida cuenta de que no siempre se producirá una diferenciación conceptual nítida entre el presupuesto fáctico <<hecho imponible>> y el del <<hecho punible>>, lo cual introduce un concepto jurídico indeterminado en el trámite administrativo previo a la denuncia que, a nuestro modo de ver, requiere un pronunciamiento de los órganos de la Inspección que excede la mera comunicación de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.

Desde la perspectiva formal, la única explicación lógica que se nos ocurre es que el legislador penal deliberadamente deje la puerta abierta a que, por el legislador tributario, se mantenga el efecto suspensivo sobre la liquidación de la cuota tributaria vinculada con el delito contra la Hacienda Pública que se denuncie. Esto explicaría que respecto a la cuota <<no vinculada>> se ordene directamente su <<tramitación ordinaria>>, mientras que respecto a la <<cuota vinculada>> se efectúe una remisión indeterminada a lo que pueda decidir la normativa tributaria. Si a ello se añade la indicación de que, sea cual sea la actuación de la Administración respecto a dicha liquidación, se practicara <<sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal>>, tenemos la sospecha de que el cambio de modelo es más aparente que real.

Es decir, si el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal desaparece completamente del modelo no tiene ningún sentido exigir a la Administración que practique dos liquidaciones en función de la naturaleza de los hechos puestos de

CAPITULO SEGUNDO

manifiesto durante la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. La liquidación administrativa mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente será única, y su eficacia no quedará enervada por la posible denuncia de un delito contra la Hacienda Pública sin perjuicio de que en el expediente que la Administración remita al Ministerio Fiscal o en la denuncia que presente ante el juez penal únicamente cuantifique la <<cuota defraudada>>, magnitud económica que, como ya hemos visto, no tiene porqué coincidir ni con la <<cuota devengada>>, ni siquiera con la <<cuota liquidada>>.

Por el contrario, si como sospechamos, el legislador está pensando en mantener el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal, pero únicamente referido a la liquidación de los conceptos tributarios en los que el incumplimiento del deber de contribuir adquiere relevancia penal (o lo que es lo mismo, en los que se aprecia la concurrencia de dolo), mediante la norma de separación de liquidaciones se intenta preservar la autotutela administrativa de la parte del crédito tributario que no se integra en el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, esto equivale a dejar prácticamente sin contenido el modelo de concurrencia manteniendo la esencia del modelo de preferencia e introduciendo una complejidad formal absolutamente innecesaria en la tramitación de los expedientes en los que se adviertan indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva. Además, por si ello no fuera suficiente, el legislador introduce un nuevo factor de discrecionalidad administrativa cuando indica que la Administración <<podrá liquidar de forma separada>>, pero de ello no se sigue que en todo caso deba seguir dicho esquema liquidatorio, de modo que, del tenor literal de la norma proyectada, quedarían abiertas todas las posibilidades, a saber: a) No practicar liquidación alguna hasta que se pronuncie el juez penal; b) Liquidar la totalidad de la cuota tributaria; ó c) Liquidar separadamente la cuota <<delictiva>>, de la cuota <<no delictiva>>.

Sin perjuicio de que en el trámite de aprobación parlamentaria se modifique la redacción como la proyectada, y a la espera de la reforma que necesariamente deberá producirse en el artículo 180.1 LGT, en estos momentos tenemos serias dudas de que el legislador abandone de una vez por todas el modelo de preferencia penal, lo cual, de confirmarse, no solo constituiría una nueva oportunidad perdida, sino probablemente la

inauguración de un <<modelo híbrido>> en el que, sin dar solución a los problemas actualmente denunciados por la doctrina, se añadirán todos aquellos derivados de la complejidad que se introduce en la tramitación del procedimiento inspector en el que surja la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública.

El carácter dubitativo (y confuso) de la reforma se manifiesta con mayor rigor (si cabe) en el tercer párrafo del proyectado artículo 305.5 CP cuando establece, como regla general, que la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública <<*no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria*>>.

Pese a la deficiente técnica legislativa de la que adolece esta norma al referirse a la autotutela ejecutiva del crédito tributario, parece que el legislador intenta desconectar el procedimiento de recaudación de la deuda tributaria de las vicisitudes del proceso penal, lo cual resulta coherente con la norma actualmente contenida en el artículo 305.5 CP que, con la nueva redacción, proyectada pasaría a ubicarse en el artículo 305.7 CP.

Sin embargo, el resultado efectivo de dicha regla depende de la norma que la precede, pues el procedimiento recaudatorio requiere que la Administración tributaria practique una liquidación (total o parcial) de la deuda tributaria que resulta de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector, lo cual nos conduce a tres posibles escenarios:

- Si la Administración no dicta la liquidación mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente no cabe ejercer la acción de cobro respecto a un crédito que se mantiene ilíquido. Luego, en este escenario, la norma proyectada resulta irrelevante.

- Si la Administración opta por practicar una liquidación por la totalidad de la cuota tributaria devengada tiene sentido indicar que el procedimiento recaudatorio no se verá afectado por el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal. Luego, en este escenario, la norma proyectada vendría a ratificar que la autotutela ejecutiva del crédito tributario no cesa en caso de denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, conclusión a la que, como hemos visto, puede llegarse por vía interpretativa sin necesidad de que así lo indique la norma penal.

CAPITULO SEGUNDO

- Y, finalmente, si la Administración opta por practicar liquidaciones separadas, respecto a la liquidación de la cuota tributaria <<no vinculada>>, la norma proyectada resulta innecesaria, pues la ejecutividad de la liquidación administrativa resulta de lo dispuesto en el artículo 161 LGT. Por el contrario, respecto a la recaudación de la cuota tributaria <<vinculada>> al hecho delictivo, habida cuenta de que para iniciar la acción de cobro es necesario que se dicte la correspondiente liquidación y que transcurra el periodo voluntario de pago sin que el contribuyente efectúe el correspondiente ingreso, parecería que el legislador nos conduciría de nuevo a la conclusión de que el proceso penal no impide a la Administración ni liquidar ni recaudar la cuota tributaria defraudada, en cuyo caso, como hemos visto en los apartados anteriores, si no va a mantenerse el efecto suspensivo, carece de sentido la separación de liquidaciones.

Más grave nos parece aún la confusión en la que se incurre atribuyendo al juez penal competencias para suspender el procedimiento de recaudación en vía de apremio, confiriéndole la potestad de paralizar la ejecución de una liquidación administrativa asimilando la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública a la presentación de un recurso administrativo o contencioso-administrativo.

Sin perjuicio de todo lo expuesto al analizar los efectos del proceso penal sobre el procedimiento de recaudación, a nuestro modo de ver, no es el juez penal el que debe decidir si la ejecución forzosa de un crédito de derecho público puede o no causar perjuicios de difícil o imposible reparación, ni tampoco para decidir si la garantía presentada por el contribuyente es o no suficiente para suspender la actividad ejecutiva. Dicha función viene asignada legalmente al juez de lo contencioso-administrativo, al que, por otra parte, ya acudirá el contribuyente si decide impugnar la liquidación tributaria que practique la Administración.

Es decir, si se abandona definitivamente el modelo de preferencia penal absoluta y la Administración dicta la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que se ha producido (y denunciado) la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva, no es necesario que el juez penal se pronuncie sobre la ejecución del crédito tributario, pues el contribuyente tiene abierta la impugnación del acto resolutorio en la vía administrativa y en la vía contencioso-administrativa en cuyo seno ya está previsto un régimen de suspensión con o sin

garantía. Luego, en este caso, la norma penal además de deficiente es innecesaria y probablemente contraria a las normas de distribución de la competencia jurisdiccional.

Por el contrario, si no se abandona el modelo de preferencia penal y, de alguna forma, se mantiene el efecto suspensivo sobre la liquidación de la cuota tributaria <<vinculada>> al hecho delictivo, no será necesario que el juez ordene la paralización de un procedimiento recaudatorio que no puede iniciarse si antes no se ha dictado la liquidación de la deuda. Luego, también en este caso la norma es innecesaria.

En definitiva, de la lectura de la norma proyectada sacamos la impresión de que el gobierno español, acuciado por el fracaso recaudatorio de la lucha contra la delincuencia fiscal y por la presión de las autoridades comunitarias (que no entienden un modelo sin parangón en toda la Unión Europea), intenta matizar el efecto que el proceso penal produce sobre los procedimientos tributarios subyacentes pero no se decide a romper definitivamente con una práctica administrativa y jurisprudencial que ha consolidado el modelo de preferencia penal absoluta.

Esta ausencia de criterio rector conduce a un modelo aún más complejo que el actualmente vigente, multiplica las contradicciones entre las normas que regulan el tránsito del procedimiento administrativo al proceso penal y, lo que es más preocupante, eleva el rango de unas normas de contenido meramente procedimental haciendo más difícil su inevitable mejora técnica cuando se pongan de manifiesto todos los problemas que hemos tratado de exponer a lo largo de este trabajo.

7.- El modelo de preferencia penal limitada

Desde el mismo momento en que el legislador español decide tipificar la defraudación tributaria como delito fiscal, intenta articular las relaciones que se producen entre el proceso penal y los procedimientos tributarios o, lo que es lo mismo, trata de conciliar la liquidación administrativa de la cuota defraudada con la imposición judicial de la sanción privativa de libertad.

La configuración del artículo 305.1 del Código Penal como un tipo penal en blanco, la práctica identidad entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, y la definición de un

CAPITULO SEGUNDO

límite cuantitativo a partir del cual una determinada defraudación adquiere relevancia penal, no contribuyen precisamente a facilitar el tránsito entre el procedimiento administrativo (en el que, por regla general, surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública) y el proceso penal en el que deberá determinarse si dicho comportamiento es merecedor de la pena más grave que prevé el ordenamiento jurídico.

El modelo actualmente vigente, basado en la preferencia judicial, en la litispendencia penal y en la prejudicialidad no devolutiva, responde al fracaso del modelo inicialmente establecido, en el que la firmeza de la liquidación tributaria constituía una condición de procedibilidad. Sin embargo, a lo largo de este trabajo, hemos visto como se revela profundamente ineficiente, contrario a los principios fundamentales del Derecho Tributario y, lo que es más importante, incompatible con el derecho fundamental al juez natural predeterminado por la ley.

Este modelo, que no viene exigido por el principio constitucional de *non bis in idem*, a fin de prevenir la posible contradicción entre los distintos Poderes del Estado en el enjuiciamiento de unos hechos de los que nace la obligación tributaria y también la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública, desposee a la Administración tributaria, no solo del *ius puniendi*, sino de todas sus potestades de liquidación y recaudación, posponiendo injustificadamente el cobro de la deuda tributaria defraudada.

La suspensión de cualquier actividad administrativa directa o indirectamente relacionada con el objeto del proceso penal, provoca una gran inseguridad jurídica que, a menudo, solo beneficia al defraudador. Si a ello se añade que el supuesto de hecho que constituye el presupuesto de aplicación del artículo 180.1 LGT no contempla todas las situaciones que pueden producirse cuando surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, es indiscutible que sobran razones para reclamar una mejora en el tratamiento tributario de los distintos efectos derivados del inicio de un proceso penal que tiene por objeto determinar si unos determinados hechos se ajustan al comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal.

Para ello, en lugar de establecer un efecto suspensivo genérico sobre cualquier actividad administrativa concurrente con el proceso penal, basta con regular las situaciones

concretas en las que la actividad de la Administración (y en particular de la Inspección de los tributos) pueden efectivamente interferir con la investigación judicial del hecho denunciado generando un evidente perjuicio al contribuyente, regulando tanto el momento en que debe cesar la actuación administrativa, como el momento en que procesalmente ya no es necesaria la suspensión. Es decir, contrariamente a lo que apunta el Proyecto de reforma del artículo 305 CP, la solución tampoco es suprimir el efecto suspensivo, ni dictar liquidaciones diferenciadas, sino organizar adecuadamente el tránsito entre la fase administrativa y la fase procesal del juicio por delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, aunque para solucionar algunos de los problemas que hemos expuesto también podría acudir al régimen de la prejudicialidad devolutiva, dicha opción, irreprochable desde la perspectiva procesal y constitucional, probablemente conduciría a una situación parecida a la que trató de evitarse con la reforma de 1985, en la que la sanción penal era subsidiaria de la liquidación administrativa.

Por ello, a nuestro modo de ver, la solución es la *estanqueidad* relativa (o formal) entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y el procedimiento tributario de liquidación de la cuota tributaria defraudada, de modo que cada uno de los Poderes del Estado que tienen encomendada una función específica en la lucha contra el fraude fiscal la desarrollen con total independencia y aplicando las normas, criterios y principios que se corresponden con su ámbito de competencia, regulando exclusivamente aquellas situaciones en las que su actuación simultánea pueda ocasionar un perjuicio al contribuyente o una contradicción injusta de resoluciones judiciales.

Por consiguiente, en el modelo de preferencia penal limitada cuya implantación patrocinamos, los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre los procedimientos tributarios serían los siguientes:

a.- La suspensión de la potestad sancionadora de la Administración tributaria

Como expresión del *non bis in idem*, en el momento en que se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública decae el derecho de la Administración a imponer una sanción tributaria. Luego, no podrá iniciarse un procedimiento sancionador por los

mismos hechos que han sido denunciados o, de haberse iniciado, más que suspenderse, debería concluir.

b.- la suspensión limitada de la potestad investigadora de la Administración

Para preservar las garantías procesales del contribuyente imputado por un delito contra la Hacienda Pública, una vez iniciado el proceso penal, la Administración deberá suspender (o abstenerse de iniciar) la investigación sobre la situación tributaria del denunciado hasta que concluya la fase de instrucción. Concluida la investigación judicial, podrá regularizarse la situación tributaria del contribuyente con independencia del sentido de la resolución judicial que pueda adoptarse.

Por el contrario, si la denuncia se presenta una vez ultimada la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, no existe inconveniente alguno para que pueda dictarse el correspondiente acto resolutorio del procedimiento inspector.

c.- El mantenimiento de la autotutela del crédito tributario

La potestad administrativa para liquidar y recaudar la deuda tributaria devengada no se ve afectada por el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Una vez notificado el acto resolutorio del procedimiento inspector, se inician los plazos de ingreso de la deuda liquidada y de impugnación de la liquidación administrativa.

d.- La prejudicialidad tributaria no devolutiva y la cosa juzgada administrativa

Con carácter general, el juez penal aplicará prejudicialmente la normativa tributaria que en cada caso sea necesaria para determinar si se ha verificado el comportamiento típico descrito en el artículo 305.1 del Código Penal.

No obstante lo anterior, si antes de dictar sentencia, tiene conocimiento de que se ha practicado una liquidación tributaria que no ha sido impugnada por el contribuyente (firme y definitiva), o de que ha adquirido firmeza una sentencia del juez de lo contencioso-administrativo mediante la que se confirma total o parcialmente el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* de un delito

contra la Hacienda Pública, a efectos de establecer la <<cuota defraudada>>, el juez penal aplicará los mismos criterios interpretativos que figuren en dicha liquidación tributaria o en la resolución judicial.

e.- La suspensión de la ejecución de la sentencia condenatoria

Para evitar que, después de ganada la firmeza de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, por un juez de lo contencioso administrativo se dicte una sentencia por la que se anula total o parcialmente la liquidación practicada por la Administración tributaria, resultando una cuota defraudada inferior a 120.000 euros, cabe establecer un supuesto de suspensión de la ejecución de la sentencia penal mientras se encuentre pendiente de resolución un procedimiento contencioso-administrativo.

f.- La prejudicialidad devolutiva en caso de prescripción tributaria

Finalmente, cuando el proceso penal se inicie una vez prescrito el derecho de la Administración tributaria a practicar la correspondiente liquidación, habida cuenta de que no existirá una resolución administrativa en la que figure el importe de la cuota defraudada, el pronunciamiento del juez natural no podrá obtenerse como consecuencia del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el contribuyente, sino en todo caso como consecuencia de la cuestión prejudicial devolutiva que pueda plantearle el juez penal si entiende que dicha circunstancia resulta determinante de la culpabilidad o inocencia del contribuyente.

En definitiva, aunque por la singular configuración del delito contra la Hacienda Pública, resulta imposible eliminar la interdependencia entre la cuota tributaria y la sanción penal, cuando el legislador advierta las ventajas de todo tipo (económicas, procesales y constitucionales) de regular la coexistencia de procedimientos administrativos y jurisdiccionales, advertirá también el coste que durante todos estos años ha supuesto implementar un modelo de preferencia penal absoluta que, después de lo visto hasta ahora, entendemos que no viene exigido por el principio de no duplicidad.

Efectos de la regularización voluntaria en el deber de denunciar la comisión de una defraudación tributaria delictiva

Introducción

En los Capítulos anteriores hemos analizado los efectos jurídicos de la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública cuando la *notitia criminis* de la defraudación tributaria ha surgido como consecuencia de la actividad investigadora de los órganos de la Administración tributaria. Sin embargo, tanto la normativa tributaria como la norma penal contemplan la posibilidad de que sea el propio contribuyente quien voluntariamente reconozca el incumplimiento de su deber de contribuir y regularice su situación tributaria antes de que la infracción sea descubierta, en cuyo caso evita la imposición de la sanción que, en principio, se corresponde con el ilícito penal o administrativo consumado.

Desde la perspectiva procesal, la regularización voluntaria de una defraudación tributaria que, por su cuantía, puede revelar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública plantea la cuestión acerca de cuál debe ser el órgano que verifique si el comportamiento postdelictivo del contribuyente reúne los requisitos establecidos en el artículo 305.4 del Código Penal³³⁰ y, en su caso, le atribuya los efectos jurídicos de exención de la responsabilidad penal.

En principio, tratándose de una actuación posterior a la consumación del delito, parece que corresponde al juez valorar la conducta del obligado tributario y decidir si es merecedora o no de una sanción privativa de libertad. Sin embargo, por las especiales características del comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal, en

³³⁰ El artículo 305.4 del Código Penal dispone que:” *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.*”

caso de regularización voluntaria de una defraudación tributaria, se produce la paradoja de que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública surge en el momento en que el propio obligado tributario presenta una declaración liquidación extemporánea por importe superior a la cifra que, según la ley penal, convierte el incumplimiento tributario en un ilícito criminal. Por consiguiente, en un mismo acto se pone de manifiesto un <<hecho punible>> realizado en el pasado y, al propio tiempo, el cumplimiento presente de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Dicho de otro modo, cuando la Administración tributaria tiene conocimiento de que un determinado contribuyente no presentó dentro del plazo reglamentariamente establecido una declaración tributaria de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros (o de que percibió una devolución sin cumplir con los requisitos necesarios para ello), los efectos derivados de dicho incumplimiento ya habrán sido reparados por el propio autor de la defraudación. Luego, cabe interrogarse acerca de si en ése momento existe un hecho punible susceptible de ser comunicado al Ministerio Fiscal o al juez penal o, por el contrario, habiendo desaparecido el fundamento del ejercicio del *ius puniendi* del Estado, lo que procede es continuar con la gestión recaudatoria de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea.

Al caracterizar dogmáticamente la cláusula contenida en el artículo 305.4 del Código Penal es frecuente incluirla en la categoría de las denominadas excusas absolutorias³³¹. Sin embargo, aunque la jurisprudencia se muestra prácticamente unánime en su conceptualización³³², no se trata de una cuestión pacífica entre la doctrina, siendo incontables los trabajos y estudios que analizan la naturaleza jurídica, las condiciones de aplicación y, sobretodo, los efectos que produce la regularización voluntaria de una

³³¹No obstante, la particular configuración de la acción típica en el delito contra la Hacienda Pública y, sobretodo, la significación de la dimensión temporal en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, determina que la acción de regularizar guarde una gran semejanza con el comportamiento propio del desistimiento voluntario (art. 16.1 CP) y con las atenuantes de confesión y de reparación del daño (art. 21.4ª y 5ª CP). El antecedente normativo del actual artículo 305.4 CP es el artículo 349.3 del derogado Código Penal de 1973, según redacción dada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, y como referencia remota cabe señalar el artículo 9.9ª de dicho Código Penal que regulaba la denominada atenuante de arrepentimiento espontáneo.

³³² Como muestra de ello puede verse la STS de 29 de septiembre de 2000 (RJ 2000, 9251) y la STS de 29 de mayo de 2009 (RJ 2009, 4202). En un sentido semejante se pronuncia la Fiscalía General del Estado en la Consulta 4/1997, de 19 de febrero, donde sostiene que se trata de una excusa absolutoria <<de conducta>> que recoge no tanto un supuesto de <<exclusión>> como de <<levantamiento>> de la pena en atención a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad.

defraudación tributaria que, por su cuantía, es susceptible de constituir un delito contra la Hacienda Pública³³³.

En este escenario de intenso y permanente debate científico, sin renunciar a aportar nuestra propia noción de lo que significa *regularizar*³³⁴, lo que nos proponemos a continuación es analizar los efectos que, desde una perspectiva fundamentalmente procesal y procedimental, produce la actuación extemporánea del contribuyente en los procedimientos tributarios iniciados o pendientes de iniciación y, sobretodo, en el deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública que recae sobre los órganos y funcionarios de la Administración tributaria.

Para ello, al tiempo que trataremos de diferenciar las distintas consecuencias jurídicas de la regularización tributaria según el momento en que se realiza, estudiaremos también su incidencia sobre el contenido de la resolución judicial en caso de que, interpuesta la querrela, se llegue a sustanciar un proceso penal por una defraudación tributaria constitutiva de delito.

1.- Características de la regularización tributaria con trascendencia penal

Con carácter general, puede decirse que la jurisprudencia³³⁵ y la mayoría de los autores consideran que el delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal se consuma en el momento en que concluye el periodo legal o reglamentariamente establecido para practicar la declaración-liquidación del tributo cuyo pago se elude³³⁶. Luego, si esto es

³³³Una magnífica exposición del estado de la cuestión puede verse en IGLESIAS RIO, M.A., “*La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la <<autodenuncia>>. Art.305.4 CP)*”, Valencia, 2003.

³³⁴ En este sentido compartimos plenamente la reflexión que figura en la Circular 2/2009, de 4 de mayo, del Fiscal General del Estado, según la cual: “*Del estudio de la legislación extrapenal de referencia se obtiene la conclusión de que las normas tributarias y de la Seguridad Social no ofrecen un previsión única y uniforme respecto al cumplimiento extemporáneo y voluntario de las obligaciones contributivas, ni tampoco una noción legal de lo que deba entenderse por regularización, tratándose éste último de un término de uso corriente como acción y efecto de regularizar o poner en orden, relacionado con situaciones de hecho muy diversas dentro del ámbito tributario y fuera de él, en la normativa propia de la Seguridad Social, la práctica contable, el derecho urbanístico o la legislación sobre extranjería, por poner solo algunos ejemplos.*”

³³⁵ Vid, por todas, STS de 6 de noviembre de 2000 (FJ 9).

³³⁶ Interesante, no obstante, es la reflexión de IGLESIAS RIO respecto a la distinción entre consumación <<formal>> y consumación <<material>>, introduciendo como elemento adicional el factor temporal que se desprende de la existencia de un plazo administrativo para comprobar la actuación del contribuyente. IGLESIAS RIO, M.A., *op. cit.*, p. 235. En un sentido semejante, BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO sostienen que: “[...] *la defraudación y, por tanto, la consumación ha de referirse al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso cuando se trata de la elusión del pago de tributos. Pues bien, el*

así, cualquier actuación posterior del contribuyente que se refiera a dicho tributo y periodo constituye un comportamiento post-delictivo cuyos efectos jurídicos dependerán del contenido, de la forma y, sobretodo, del momento en que dicha actuación se realice³³⁷.

Cuando una persona física o jurídica presenta una declaración tributaria o una autoliquidación después de vencido el plazo para cumplir con las obligaciones formales y materiales de un tributo determinado, cabe entender que dicha actuación tiene por finalidad modificar *a posteriori* el sentido o el contenido de los actos (acciones u omisiones) que, respecto a sus obligaciones tributarias, adoptó durante el periodo que la normativa le confiere para cumplir con ellas, sin otra consecuencia que no sea la que resulta de la realización del hecho imponible.

Es decir, todo obligado tributario puede legítimamente variar su situación tributaria en cualquier momento anterior a la fecha en la que se entienda producida la prescripción del derecho o de la acción que en cada caso se ejerza³³⁸. Lo que ocurre es que dicha actuación unilateral tendrá efectos jurídicos distintos según cual sea el estado y la naturaleza (administrativa o jurisdiccional) de las actuaciones realizadas por los distintos poderes del Estado para comprobar el adecuado cumplimiento del deber general de contribuir y, en su caso, reaccionar ante su eventual incumplimiento.

Por consiguiente, tomando como término inicial (*dies a quo*) el día siguiente al de finalización del plazo reglamentario de declaración-liquidación de un determinado tributo, y tomando como término final (*dies a quem*) la fecha en la que se agota el plazo de que dispone la Administración para comprobar la situación tributaria del

momento hábil para el ingreso –incluso el de aplicación de la ventaja fiscal– presupone la existencia de una obligación exigible y, por tanto, que se haya producido la liquidación definitiva a que se refieren los artículos 120 y siguientes de la Ley General Tributaria". BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO, S., <<Derecho Penal Económico>>, Madrid, 2001, p.249.

³³⁷ Por ello, como dice QUERALT: "[...] debemos ir pensando en encontrar una ubicación en la teoría del delito para los comportamientos postdelictivos de efectos plenamente reversibles sobre la situación antijurídica penalmente creada, dejando subsistente, como puede ser el caso en algunos supuestos, otras responsabilidades en pie, tales como las de origen disciplinario o patrimonial, pero evitando la sanción penal." QUERALT J.J., "El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social", en <<Empresa y Derecho Penal (I)>>. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1.999, pp. 171-230.

³³⁸ Según el artículo 221 LGT el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio cuando el obligado tributario haya ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. Luego, a sensu contrario, producirá efectos tributarios el ingreso realizado o la devolución solicitada por el contribuyente antes de que finalice cualquiera de los plazos establecidos en el artículo 66 LGT.

CAPITULO TERCERO

contribuyente, podríamos definir como <<periodo de regularización>> aquel lapso de tiempo durante el cual un obligado tributario puede por si mismo revisar y, en su caso, rectificar el contenido de sus propios actos de aplicación de los tributos³³⁹. El resultado de dicha modificación puede ser meramente formal³⁴⁰ o, por el contrario, generar una obligación de contenido económico a favor o en contra del contribuyente. Si la actuación extemporánea genera un deber de ingresar una determinada cantidad de dinero en concepto de cuota tributaria, nacerá un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública³⁴¹. Si la actuación extemporánea genera el derecho a obtener una devolución, se originará una deuda a cargo de la Hacienda Pública³⁴².

De la lectura del artículo 305.4 del Código Penal cabría interpretar que la *regularización* a la que alude la norma de exención es aquella que pone de manifiesto la existencia de una deuda tributaria que no había sido liquidada e ingresada dentro del plazo reglamentariamente establecido para ello y, por consiguiente, que genera una obligación de pago a cargo del contribuyente. Sin embargo, como actuación unilateral del sujeto pasivo, la regularización comparte la misma naturaleza jurídica que cualquier otra actuación mediante la cual se da cumplimiento a las obligaciones que la normativa tributaria impone a quien realiza el hecho imponible de un determinado tributo.

Es decir, a nuestro modo de ver, por el mero hecho de que se realice después de vencido el plazo reglamentario no se altera la naturaleza de la actuación sino únicamente sus efectos jurídicos. Otra cosa distinta será que, para justificar un tratamiento penológico diferenciado, se atribuya a dicha actuación extemporánea el carácter de <<voluntaria>> o de <<espontánea>>, presumiendo una motivación subjetiva (una suerte de

³³⁹ En este sentido QUERALT llega a considerar la regularización: "[...] como una variante, muy especial, desde luego, del ejercicio de un derecho." QUERALT, J.J., *op. cit.*, 229.

³⁴⁰ Según el artículo 120.3 LGT: "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente."

³⁴¹ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 122.2 LGT: "Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada."

³⁴² En el segundo párrafo del artículo 125.2 LGT se indica que: "En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta ley para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea."

arrepentimiento)³⁴³ que vendría a contraponerse a la actuación forzada o impuesta por la acción de la Administración Tributaria o del Poder Judicial.

Planteada la cuestión en estos términos, a efectos de delimitar el objeto de nuestro estudio, la regularización que nos interesa es aquella en la que concurren las siguientes condiciones: i) Tiene por objeto un tributo devengado (por lo general un impuesto de declaración periódica); ii) respecto al cual el sujeto pasivo viene obligado por la ley a presentar una declaración-liquidación dentro del plazo legal o reglamentariamente señalado; iii) que se presenta una vez concluido el referido plazo; iv) y que tiene como resultado económico la determinación unilateral de una cuota tributaria a ingresar de importe superior a 120.000 euros.

Cuando concurren estas condiciones, la actuación extemporánea del contribuyente no solo tendrá efectos sobre los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación sino que también afectará al ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus dos expresiones: La potestad sancionadora de la Administración tributaria (cuando los hechos se consideren constitutivos de una infracción tributaria) y la de imponer jurisdiccionalmente una sanción penal privativa de libertad, cuando la conducta del contribuyente sea susceptible de calificarse como delito contra la Hacienda Pública.

Por consiguiente, y considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en aplicación del principio constitucional de no duplicidad³⁴⁴, sobre unos mismos hechos no cabe imponer simultáneamente una sanción administrativa y una sanción penal, para decidir

³⁴³Como explica MIR PUIG, bajo el Código Penal anterior la aplicación de la atenuante de arrepentimiento del artículo 9.9ª exigía un elemento subjetivo de carácter moralizante que, sin embargo, no aparece en la actual regulación de la atenuante del artículo 21.5º CP en la que: “[...] se deja de contemplar la reparación como manifestación del arrepentimiento que facilita la benevolencia penal, para estimular el efecto de reparación a la víctima en sí mismo”. MIR PUIG, S., <<Derecho Penal. Parte General>>, Barcelona, 2008, p. 618. No obstante, en la Exposición de Motivos LO 6/1995, de 29 de junio, respecto a esta cuestión el propio legislador introduce el elemento subjetivo cuando indica que: “[...] 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 [...]”.

³⁴⁴Según la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4º): “El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones – administrativa y penal- en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin una relación de supremacía especial de la Administración [...] que justifique el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración”. A mayor abundamiento puede verse RAMIREZ GOMEZ, S., “El principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)”, Madrid, 2000.

CAPITULO TERCERO

en cada caso cuales son los efectos jurídicos de la actuación extemporánea de un contribuyente, la cláusula de exención de responsabilidad penal contenida en el artículo 305.4 del Código Penal conviene interpretarla conjuntamente con las normas tributarias (tanto sustantivas como formales), y todo ello a la luz de los principios generales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria.

Si adoptamos una perspectiva estrictamente formal, podríamos definir la regularización como un acto de aplicación de los tributos realizado extemporáneamente pero con sujeción a los procedimientos legal y reglamentariamente establecidos, que tiene por objeto un hecho imponible que no fue declarado en el momento oportuno o respecto al cual la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo fue incompleta o inexacta. Por el contrario, si adoptamos una perspectiva material, podríamos definir la regularización como toda actuación mediante la cual una persona física o jurídica reconoce que ha eludido el pago de una deuda tributaria ocultando su existencia a la Administración tributaria³⁴⁵.

La regularización <<tributaria>> sería aquella que cumpliera con las dos condiciones: la formal y la material. Es decir, únicamente producirá los efectos establecidos en el artículo 27.2 LGT y, por extensión, los previstos en los artículos 191.1 y 192.1 LGT, aquella actuación del contribuyente que consista en una declaración-liquidación extemporánea en la se que identifique expresamente el periodo impositivo al que se refiere y contenga únicamente los datos relativos a dicho periodo³⁴⁶.

Cuando de dicha declaración-liquidación se ponga de manifiesto la existencia de una cuota tributaria no ingresada superior a 120.000 euros, deberá valorarse cuál es el efecto que produce sobre la posible responsabilidad penal (y civil) del declarante siempre que, por el contenido de los hechos tardíamente declarados, su acción u omisión referida al

³⁴⁵Una de las posiciones más antiformalistas es la que defiende QUERALT cuando señala que: "[...] *el término regularización, incluso interpretado en conexión con el artículo 82.3 LGT, no supone en modo alguno a fortiori ni nueva autoliquidación, ni declaración complementaria ni pago de la deuda descubierta, basta con el afloramiento, no quedando incluidos los recargos fiscales legalmente exigibles.*" QUERALT, J.J., *op. cit.*, p.183.

³⁴⁶ En este sentido, mención especial merece la regla contenida en el artículo 191.6 LGT según el cual: "[...] *siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir con los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.*"

plazo ordinario de declaración pudiera ser considerada constitutiva de una defraudación penalmente sancionable.

Sin embargo, como ha puesto de manifiesto la doctrina, de la lectura de lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal se desprende que la regularización tributaria en sentido estricto no agota los posibles comportamientos post-delictivos con efectos eximentes de la responsabilidad penal, pues aquello que el legislador exige es que por el autor de una defraudación ya consumada se reestablezca unilateralmente el cumplimiento de sus deberes tributarios antes de que se inicien las actuaciones administrativas o jurisdiccionales de comprobación o de investigación.

Por ello, a nuestro modo de ver, habida cuenta de la diversidad de situaciones que pueden producirse, no cabría aplicar un concepto unívoco de lo que significa regularizar, sino que lo relevante es identificar con precisión los distintos efectos jurídicos que produce una actuación del contribuyente realizada una vez vencido el plazo para presentar la declaración-liquidación de un hecho imponible del que nace una obligación tributaria que genera el deber de efectuar el ingreso de una cuota tributaria superior a 120.000 euros.

En definitiva, en todos aquellos casos en los que la actuación post-delictiva consista en una regularización tributaria en sentido estricto entendemos necesario establecer en qué medida los funcionarios y órganos de la Administración tributaria que tienen conocimiento de ella deben o no denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, cuando se trate de una regularización que, por su momento de presentación, por su forma o por su contenido, no se ajuste a lo que en la normativa tributaria se define como una <<declaración-liquidación extemporánea>>, pensamos que solo el juez podrá determinar el efecto jurídico que produce sobre la pena a imponer al autor de la defraudación, considerando a tal efecto, no solo su comportamiento durante el plazo reglamentario de declaración-liquidación del tributo cuyo pago se ha eludido, sino también su actuación posterior a la consumación del delito.

2.- Elementos de la regularización tributaria con trascendencia penal

Con carácter general, en un modelo de gestión tributaria basado en la autoliquidación, el contribuyente viene obligado: a declarar el hecho imponible realizado, a liquidar el importe de la cuota tributaria que le corresponde, y a ingresar el importe resultante en el Tesoro Público³⁴⁷.

Por consiguiente, en un mismo acto de aplicación de los tributos, se cumple con una pluralidad de deberes jurídicos cada uno de los cuales es la consecuencia necesaria de su inmediato anterior. Además, el cumplimiento de dichas obligaciones debe de realizarse dentro del plazo que señala la ley propia de cada tributo o, en su defecto, de la normativa que la desarrolla. No obstante lo anterior, y pese a la unicidad del acto liquidativo que realiza el obligado tributario, las consecuencias jurídicas del incumplimiento o del cumplimiento extemporáneo de cada una de las obligaciones que recaen sobre el sujeto pasivo de un tributo no son las mismas.

Cuando un contribuyente no declara el hecho imponible realizado, difícilmente puede practicar la liquidación de una cuota tributaria, y menos aún efectuar ingreso alguno en cumplimiento de una obligación de la que la Administración tributaria no tiene conocimiento³⁴⁸. Sin embargo, podría darse el caso de que el sujeto pasivo presentara una declaración del hecho imponible completa y exacta pero que no fuera acompañada de la liquidación de la cuota tributaria, en cuyo caso para la determinación del importe a ingresar sería necesaria la práctica de una liquidación administrativa posterior³⁴⁹. También cabría contemplar la posibilidad de que el sujeto pasivo presentase una autoliquidación completa en la que determinase correctamente el importe a ingresar en concepto de cuota tributaria pero sin realizar el pago de la deuda³⁵⁰.

³⁴⁷ En la actualidad, salvo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que la autoliquidación se configura como potestativa, en el resto de figuras del sistema tributario estatal la autoliquidación es obligatoria. Así lo establecen, entre otros: el artículo 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), el artículo 137 del RD-legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (LIS) y el artículo 164. Uno. 6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA).

³⁴⁸ En el artículo 62 LGT se regulan los plazos de ingreso tomando como referencia o bien una autoliquidación o bien una liquidación administrativa. Luego, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 18 del RD 939/2005, de 29 de julio, las entidades colaboradoras de la gestión recaudatoria no podrán aceptar ningún ingreso tributario que no resulte de una autoliquidación o de una carta de pago expedida por la Administración.

³⁴⁹ Con ello, si bien se incumple el carácter obligatorio de la autoliquidación, dicha actuación se ajusta a la definición de declaración tributaria del artículo 119.1 LGT.

³⁵⁰ Éste es precisamente el supuesto de hecho contemplado en el artículo 161.1.b) LGT.

En el primer caso, la falta de ingreso es la consecuencia directa de la omisión de la declaración, de modo que la Administración desconoce la propia existencia de un crédito tributario a su favor. En el segundo, la falta de ingreso es consecuencia de la ausencia de liquidación, de modo que lo que se desconoce no es la existencia del crédito sino su importe. En el tercero, la falta de ingreso obedece únicamente a la demora en el cumplimiento de la obligación de pago que recae sobre el deudor tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, la regularización tributaria tal como la hemos definido en el apartado anterior se descompone, al menos, en tres elementos: El primero, de carácter objetivo, es el que delimita el contenido de la actuación extemporánea del contribuyente, para lo cual resulta fundamental identificar la obligación que no fue cumplida dentro del plazo legalmente establecido para ello. El segundo, de carácter subjetivo, es el que se refiere a la legitimación para practicar una regularización tributaria.

Y, por último, el elemento formal es el que nos permite identificar si la actuación post-delictiva puede calificarse de regularización tributaria o, por el contrario, se trata de una actuación distinta de la prevista por la normativa tributaria pero por la que se reconoce el incumplimiento de determinados deberes tributarios y cuyos efectos se proyectan exclusivamente sobre la responsabilidad penal del autor de una defraudación tributaria ya consumada. Para completar el análisis de los elementos de la regularización es indispensable introducir el factor temporal, pues sus efectos jurídicos dependen en buena medida del momento en que se realiza.

2.1.- El elemento objetivo: La rectificación unilateral de la acción u omisión presuntamente delictiva

Según la jurisprudencia dominante, la falta de ingreso de la deuda tributaria no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública si no trae causa de una actuación engañosa del contribuyente, ya sea omitiendo la declaración del hecho imponible realizado, ya sea presentando una declaración incompleta, inexacta o en la que se incluyan datos falsos o inciertos³⁵¹. Por consiguiente, la regularización tributaria con

³⁵¹ En este sentido resulta ilustrativa la reciente doctrina del Tribunal Constitucional que, en la Sentencia de 4 de octubre de 2010 (FJ 9) indica que: "[...] en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que la

efectos sobre la responsabilidad penal del autor de un delito de defraudación debería tener por contenido y finalidad la rectificación de dicha actuación engañosa, y por objeto la declaración del hecho imponible realizado.

No obstante, desde la perspectiva del derecho tributario, la presentación de una declaración-liquidación extemporánea constituye un reconocimiento expreso, unilateral y voluntario del incumplimiento de, al menos, dos obligaciones tributarias: una consistente en no declarar (y/o liquidar) un hecho imponible dentro del plazo indicado en la norma de gestión del tributo correspondiente, y otra consistente en no realizar el ingreso de la cuota tributaria devengada. Respecto a la primera de ellas, la presentación tardía de la declaración omitida o la rectificación posterior de las inexactitudes o falsedades contenidas en la declaración presentada dentro de plazo, constituye una regularización de la obligación formal incumplida. Respecto a la segunda, su regularización requiere un acto de disposición patrimonial a cargo del contribuyente como es efectuar el pago de la deuda. Por consiguiente, tratándose de dos actuaciones post-delictivas distintas, pensamos que se impone analizar sus efectos separadamente.

a) La regularización de la obligación de declarar el hecho imponible

Respecto a la regularización del incumplimiento consistente en la omisión del deber de presentar una declaración tributaria completa y exacta, la conducta del contribuyente consistirá en hacer lo que no hizo en el momento legalmente establecido, a saber: poner formalmente en conocimiento de la Administración la existencia de unos hechos de los que nace una obligación tributaria³⁵². No obstante, dicha actuación es en si misma el principal indicio de la posible comisión de una infracción tributaria o de un delito contra la Hacienda Pública, pues considerando el elemento temporal de la obligación tributaria, el cumplimiento tardío tácitamente pone de manifiesto un incumplimiento previo y consumado del deber de ingresar la cuota resultante de la realización del hecho

realización de la conducta antijurídica concurra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto. Así pues, la <<merma de los ingresos a la Hacienda Pública>> no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo de defraudación [...]"

³⁵² Para algunos autores esta rectificación adquiere el carácter y la condición de <<autodenuncia>>. También la jurisprudencia ha acogido dicha caracterización (STS 29 de mayo de 2009) en la que se introduce un elemento subjetivo indiscutible.

imponible³⁵³. Luego, según cual sea la perspectiva que se adopte, la conducta consistente en la presentación de una declaración-liquidación tributaria fuera de plazo de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros podría calificarse, no solo como un reconocimiento voluntario de la existencia de una deuda tributaria, sino como una confesión espontánea de la comisión de un hecho delictivo.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, el contenido regularizador consistente en el reconocimiento de una deuda tributaria no declarada dentro del periodo voluntario concurre en todos los supuestos de declaración-liquidación extemporánea, independientemente del importe de la cuota que de la misma resulte. Sin embargo, de ello no necesariamente se sigue que toda regularización tributaria de importe superior a 120.000 euros equivalga a la *autodenuncia* de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública³⁵⁴, pues de los datos incluidos en una declaración-liquidación extemporánea no puede concluirse que el contribuyente admita también la comisión de un hecho delictivo, entre otras razones por que dicha conclusión sería contraria al principio constitucional de presunción de inocencia³⁵⁵.

Es decir, para atribuir a la regularización tributaria la condición procesal de *notitia criminis* sería necesario que de su contenido no solo se desprenda un reconocimiento de la omisión del deber de declarar, liquidar e ingresar una cuota tributaria, sino también la existencia de indicios racionales de que en dicha omisión concurre un elemento

³⁵³ Así lo apunta también IGLESIAS RIO cuando señala que: "[...] *la obligación de poner en claro íntegramente los impuestos adeudados no incumple el principio <<nemo tenetur>>, siempre que no exista riesgo de incriminación, puesto que de la entrega de esos datos aportados no resulta plenamente visible la existencia de un delito, aunque posteriormente contribuyan eventualmente a su descubrimiento en el curso de las investigaciones; al mismo tiempo, omitir la declaración de impuestos puede ser en sí mismo ya constitutivo de delito en las circunstancias previstas en el artículo 305 y siguientes del CP*", IGLESIAS RIO, M. A., *op. cit.*, p.78.

³⁵⁴ Sin embargo IGLESIAS RIO matiza el concepto cuando señala que: "[...] <<la autodenuncia>> fiscal carece de toda connotación de <<autoacusación>> [...]" y que: "[...] *la autodenuncia tiene que superar otro importante escollo constitucional: que su configuración legal no vulnere el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo [...]*". IGLESIAS RIO, M. A., *op. cit.*, p. 31 y 73.

³⁵⁵ En este sentido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (FJ 8), establece claramente que: "[...] *la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio [...]*".

subjetivo (dolo), para cuya determinación es indispensable conocer las circunstancias en las que se realizó el hecho imponible que no fue objeto de declaración en el momento oportuno³⁵⁶.

Del mismo modo, a nuestro modo de ver, para atribuir a un regularización tributaria el carácter de comportamiento post-delictivo eximente de la responsabilidad penal no basta con que se trate de un acto unilateral del contribuyente por el que se reconocen unos determinados hechos con trascendencia tributaria sino que, además, es necesario que se trate de un comportamiento no inducido por una actuación positiva de los poderes públicos³⁵⁷.

Por ello, como veremos más adelante, las circunstancias, el contenido y, sobretodo, el momento en que se practica, son la referencia obligada para, caso por caso, atribuir efectos jurídicos -tanto tributarios como penales- a una declaración-liquidación extemporánea de la que resulta una cuota ingresar que, por su importe, podría dar noticia de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

b) La regularización de la obligación de pago de la cuota tributaria devengada

Respecto a la regularización del incumplimiento consistente en no ingresar una cuota tributaria devengada cuyo importe supera los 120.000 euros, existe un intenso debate doctrinal y jurisprudencial acerca de si el pago de la deuda resultante de la declaración-liquidación extemporánea constituye (o no) un requisito indispensable para aplicar lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal.

³⁵⁶ Pensemos por ejemplo en una declaración-liquidación extemporánea en la que la cuota tributaria resulta de una diferente interpretación de la norma aplicable a unos determinados hechos cuya realización no se ha ocultado a la Administración Tributaria.

³⁵⁷ En opinión de PEREZ MARTINEZ: "La fundamentación penal, por tanto, se apoya en la consideración de la <<autodenuncia>> como un verdadero arrepentimiento activo que impide que continúe produciéndose el daño que se originó con la conducta ilícita.[...] En este caso, a pesar de haberse producido una lesión al bien jurídico protegido, razones político-criminales llevan a considerar que una conducta reparadora espontánea contribuye a reforzar la validez y el respeto a la norma. Además, el contribuyente que regulariza su situación tributaria, beneficiándose de la impunidad, podría convertirse en un ejemplo a seguir para otros contribuyentes que hayan delinquido." PEREZ MARTINEZ, D., "Causas de Justificación. La regularización Tributaria", en <<Manual de Delitos contra la Hacienda Pública>>, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado. AA.VV., (Dir. FUENTES BARDAJÍ, J.), Madrid, 2008, p.211.

A favor de la necesidad del pago simultáneo se argumenta fundamentalmente que la reparación del resultado de la comisión del delito únicamente se consigue mediante el ingreso de la cuota inicialmente defraudada³⁵⁸. Por el contrario, quienes se muestran en contra del carácter esencial del pago de la cuota sostienen que el comportamiento que la ley exige es poner en conocimiento de la Administración la realización del hecho imponible para que, de este modo, en caso de falta de pago de la deuda, pueda iniciarse el procedimiento de recaudación³⁵⁹.

A nuestro modo de ver, a diferencia de lo indicado respecto a la regularización del deber de declarar la realización de un hecho imponible, la regularización del deber de ingresar la cuota tributaria resultante de la declaración-liquidación extemporánea exige un análisis diferenciado en el que se separen nítidamente los efectos tributarios, de los efectos penales de la actuación del contribuyente.

Desde una perspectiva tributaria, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27.2 LGT, el pago de la cuota no es en modo alguno un requisito de necesaria concurrencia para aceptar los efectos jurídicos de la regularización voluntaria del incumplimiento del deber de presentar la declaración-liquidación de un determinado tributo (fundamentalmente la exención de la responsabilidad por infracción tributaria prevista en el artículo 179.3 LGT). Tanto es así que la propia ley establece que en aquellos casos en los que la autoliquidación extemporánea no vaya acompañada del ingreso correspondiente (o de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento), respecto a la

³⁵⁸ Aunque existen algunas sentencias discordantes (STS 19 de julio de 1997), la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo se decanta por el carácter esencial del pago. Así, dicho criterio puede verse reflejado entre otras en la STS de 30 de octubre de 2001, STS de 15 de julio de 2002, STS de 20 de septiembre de 2000, STS de 3 de abril de 2003, STS de 30 de abril de 2003, STS de 30 de mayo de 2003, STS de 1 de febrero de 2006 y la STS de 29.05.2009. En cuanto a la posición del Ministerio Fiscal resulta si cabe aún más categórica cuando en la Circular 2/2009, de 4 de mayo establece su criterio en los siguientes términos: *“En las excusas absolutorias de los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción (defraudación) sino también el desvalor del resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al ius puniendi respecto al delito principal y sus instrumentales.”*

³⁵⁹ De entre todos los autores destaca QUERALT para quien: *“[...] La conexión entre regularización y deuda en el supuesto de hecho que contiene la regularización penal tiene su entendimiento lógico en una simple razón: quien defrauda asume una deuda; pero no a la inversa. Por lo que el pago de la deuda no es ni la única forma de regularizarla ni el tipo penal exige pago alguno.”* QUERALT, J. J., *op. cit.*, p. 183.

deuda liquidada por el contribuyente se entiende inmediatamente iniciado el periodo ejecutivo y, en consecuencia, declara compatibles el recargo por la declaración extemporánea con el recargo de apremio (artículo 27.3 LGT).

Por consiguiente, cuando la declaración-liquidación se presente antes de que por la Administración tributaria se efectúe un requerimiento con conocimiento formal del obligado tributario que tenga por objeto el tributo que se regulariza, el ingreso de la cuota resultante de dicha autoliquidación ni favorece ni perjudica los efectos de dicha actuación extemporánea en lo que se refiere a la responsabilidad por la infracción tributaria consumada.

Desde la perspectiva penal, si bien es cierto que existe cierta similitud entre el texto del artículo 305.4 CP y el del artículo 179.3 LGT, quizás sea conveniente matizar ligeramente el sentido de la conducta post-delictiva del contribuyente considerada apta para enervar la aplicación de la sanción penal, habida cuenta de que en la descripción del hecho típico del artículo 305.1 CP se incluyen una pluralidad de acciones y omisiones con distinta trascendencia para la Hacienda Pública entendida en un sentido patrimonial³⁶⁰, cuyo reflejo en el régimen sancionador tributario no es exactamente simétrico³⁶¹.

Desde esta posición de partida, entendemos que no es lo mismo regularizar: i) una devolución indebidamente percibida; ii) la falta de ingreso de una cuota que tiene su origen en impuestos repercutidos (IVA, IIEE) o cantidades retenidas a terceros (IRPF), iii) que regularizar el pago de un impuesto que afecta a la propia capacidad económica del contribuyente (IRPF ó IS).

En el primer caso, la percepción indebida de una devolución tributaria requiere necesariamente la presentación de una declaración-liquidación inexacta, incompleta (o directamente falsa) de la que aparentemente resulta un derecho de crédito a favor del

³⁶⁰ Según lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP): "La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos."

³⁶¹ En este sentido llama la atención que en los artículos 191 y 192 LGT se contempla expresamente la regularización, mientras que en los artículos 193 y 194 LGT donde se tipifican las infracciones tributarias relacionadas con la obtención indebida de devoluciones tributarias no se efectúa mención alguna a la posibilidad de regularizar.

contribuyente. Si, además, la Administración efectúa el reintegro en base a dicha declaración, el destinatario de los fondos públicos no solo no efectúa aportación tributaria alguna sino que detrae ilegítimamente recursos de la Hacienda Pública aportados por otros contribuyentes³⁶².

En el segundo caso, la falta de ingreso de impuestos previamente repercutidos o de cantidades retenidas, pone de manifiesto no solo el incumplimiento de un deber tributario sino la tenencia ilegítima de unos recursos percibidos como consecuencia de impuestos que recaen sobre terceros que, por otra parte, pueden constituir el fundamento de un crédito fiscal en forma de deducción o devolución a favor de quienes soportan la repercusión o la retención. Luego, también en este caso, la consecuencia del incumplimiento del deber de declarar los actos de repercusión o de retención practicados, más que una elusión de la contribución tributaria de la persona o entidad repercutidota o retenedora, lo que supone es una detracción indirecta de los recursos tributarios aportados por otros contribuyentes³⁶³.

Por el contrario, en el tercer caso, la elusión de un impuesto propio incide únicamente en la capacidad económica de la persona o entidad obligada a satisfacerlo y, si bien supone una merma de la recaudación tributaria prevista, en si misma no constituye un acto de despatrimonialización de la Hacienda Pública (pues el derecho de crédito ha nacido con la realización del hecho imponible aunque permanezca ilíquido) sino únicamente un acto que dificulta o demora la efectiva percepción de un ingreso de

³⁶² Este comportamiento guarda una significativa semejanza la acción típica del delito de estafa (artículo 248.1 CP) en el sentido de que mediante engaño (acreditar una cantidad a devolver) y con ánimo de lucro se induce a la Administración Tributaria a efectuar un acto de disposición patrimonial (la devolución tributaria). En este sentido, en relación a un supuesto de hecho anterior a la entrada en vigor de la Ley 10/1995, de 23 de noviembre, el Tribunal Supremo en la Sentencia 8 de abril de 2008 (FJ 3) indica que: "[...] *En el caso, la aportación de una documentación falsificada, aparentemente correcta, referida a los pagos de IVA durante unos determinados ejercicios y en cantidades que justificaban una devolución a favor del reclamante, constituyen un instrumento engañoso suficiente para hacer incurrir en un error sobre la realidad de las cosas al funcionario o funcionarios que en cada caso eran responsables de la comprobación de tal documentación, orientada a verificar la concurrencia de los requisitos legalmente exigibles; error que determinó la adopción del acuerdo que constituye el acto de disposición causante del perjuicio para la Hacienda Pública. Nada se opone, pues, a la calificación de los hechos como delito de estafa, por lo que la decisión de la Audiencia, desde esa perspectiva, es correcta*".

³⁶³ En este caso el comportamiento seguido por el retenedor que no ingresa los impuestos retenidos coincide con el hecho típico de la apropiación indebida (artículo 252 CP). Por ello, antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 29 de mayo de 1991 sostenía que: "[...] *Una reiterada doctrina jurisprudencial (...) ha venido declarando que pueden incardinarse en el delito de apropiación indebida aquellos supuestos en que producidas las retenciones correspondientes a pagos fiscales o de seguridad social no se haga efectivo su ingreso en los organismos correspondientes, con base a la concurrencia de la figura constitutum possessorium [...]*".

CAPITULO TERCERO

derecho público. Luego, desde el momento en que se reconoce voluntariamente el derecho de crédito mediante una autoliquidación extemporánea, se restablece el contenido esencial de la relación tributaria, quedando únicamente pendiente el cumplimiento de la obligación de pago.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, la regularización tributaria con efectos sobre la responsabilidad penal sería aquella que en mayor medida restablezca el estado de cosas existente antes del incumplimiento tributario consumado, de modo que en aquellos casos en los que la acción u omisión haya supuesto un enriquecimiento injusto del sujeto infractor en detrimento directo de la Hacienda Pública, no puede considerarse regularizada su situación tributaria hasta que se repare el daño causado y, en consecuencia, se produzca el ingreso de la devolución indebidamente percibida o de las cuotas tributarias repercutidas o retenidas a terceros³⁶⁴.

Por el contrario, cuando la defraudación consiste en eludir el pago de un impuesto propio, desde la perspectiva patrimonial, el reconocimiento voluntario de la cuota devengada pone de manifiesto la existencia de un derecho de crédito líquido, vencido y exigible para cuya satisfacción la Administración puede conceder al deudor las mismas facilidades de pago que a cualquier otro contribuyente. Luego, si para el legislador tributario no resulta indispensable el ingreso simultáneo de la deuda extemporáneamente reconocida para considerar regularizada la situación tributaria, no vemos razón para negarle efectos eximentes de la responsabilidad penal³⁶⁵.

En definitiva, para valorar si el pago de la cuota resultante de una declaración-liquidación extemporánea de importe superior a 120.000 forma parte o no del comportamiento post-delictivo del contribuyente con efecto eximente de responsabilidad penal, es necesario establecer si dicha actuación de contenido patrimonial constituye la única forma de reestablecer la situación originada con la

³⁶⁴ En un sentido semejante se pronuncian BAJO y BACIGALUPO cuando indican que: *“Es de lamentar que el legislador no haya previsto los requisitos de la regularización. Son diversas las interpretaciones que permite el texto legal al respecto, pero entendemos que el único requisito exigible es la presentación de una declaración complementaria, poniendo en conocimiento de la Administración el reconocimiento de la deuda tributaria impagada, salvo en los supuestos de devoluciones o disfrute de ventajas indebidas, en las que también se debe requerir la devolución de las sumas recibidas o disfrutadas con los intereses que correspondan.”*BAJO FERNANDEZ M., y BACIGALUPO S., *“Derecho Penal Económico”*, cit., p.265.

³⁶⁵ Por la jurisprudencia menor, en alguna ocasión se ha aceptado efectos a la regularización con pago aplazado (SAP Asturias 18 de mayo de 2004 y SAP Madrid 7 de junio de 2005).

acción u omisión que constituye el elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública que se imputa a la persona o entidad que practica la regularización.

De todos modos, debemos significar que los efectos jurídicos del pago extemporáneo de la cuota defraudada no se agotan en el estudio de su necesaria vinculación con la regularización del deber de declarar el hecho imponible, pues incluso en aquellos supuestos en los que, por razones formales o temporales, una declaración-liquidación presentada fuera de plazo no sea apta para producir sus efectos eximentes de la responsabilidad penal, en los apartados siguientes veremos en qué medida el ingreso total o parcial de la deuda tributaria, realizado con posterioridad a la comisión del hecho punible, puede afectar significativamente a la responsabilidad civil y a la cuantificación de la pena a imponer a quien resulte condenado como autor de un delito contra la Hacienda Pública.

2.2.- El elemento formal: El cauce para practicar la regularización

Uno de los aspectos más ambiguos de la redacción del artículo 305.4 CP es el que se refiere al modo en que debe realizarse una regularización para que produzca efectos sobre la responsabilidad penal del obligado tributario. Por ello, no es extraño que la doctrina se interrogue acerca de si es necesaria la presentación de una declaración-liquidación extemporánea en los términos en que viene definida en el artículo 27.1 LGT³⁶⁶, o bien, si la regularización eximente de pena puede materializarse por cauces formales distintos a los establecidos en las normas de gestión del impuesto cuyo pago se ha eludido³⁶⁷.

³⁶⁶ En este sentido puede resultar significativo el dato de que durante la tramitación parlamentaria de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, en el Senado se rechazó una enmienda que pretendía introducir en el texto del artículo 305.4 del Proyecto de Ley la indicación en el sentido de que por parte de quien regulariza: "[se] presente declaraciones completas y veraces que contengan todos los elementos del hecho imponible [y también] el origen de las rentas y patrimonios que se afloren [...]". BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, 13-12-1994, p.13 y ss, Enmienda núm. 3.

³⁶⁷ Profundizando en su postura antiformalista QUERALT sostiene que: "[...] la regularización no puede más que consistir, medie pago de la deuda o no, en el afloramiento veraz de lo que hasta ese momento había sido opaco para las Tesorerías públicas. Este afloramiento puede llevarse a cabo mediante la correspondiente declaración complementaria y su consiguiente abono con o sin solicitud de aplazamiento o condonación total o parcial. Ni que decir tiene que este afloramiento no hay que llevarlo a cabo en formulario oficial alguno, de modo que la ausencia de formulario fuere causa de no anulación de los efectos extintores de la responsabilidad criminal [...]" QUERALT, J.J., *op. cit.* p.185.

CAPITULO TERCERO

Respecto a esta cuestión, y siguiendo con el planteamiento que venimos manteniendo, consideramos que la forma en que se manifiesta la conducta post-delictiva de quien ha cometido una defraudación tributaria constituye un elemento fundamental para analizar los efectos jurídicos de la regularización. Por ello, desde una perspectiva formal, la interpretación de la norma penal admitiría distinguir dos tipos de regularización: a) La realizada de conformidad con la normativa tributaria; y b) la realizada mediante cualquier otro procedimiento, administrativo o judicial, de cuyo contenido se evidencie la voluntad regularizadora del contribuyente.

El contribuyente que, mediante la presentación de una declaración tributaria³⁶⁸, reconoce la realización de un hecho imponible no declarado (o declarado de forma inexacta o incompleta) es indiscutible que realiza una regularización <<tributaria>> que, en su caso, puede producir efectos eximentes sobre la posible responsabilidad penal derivada del incumplimiento que reconoce. Por el contrario, cuando dicho reconocimiento se realiza al margen de los procedimientos tributarios, independientemente de los posibles efectos que pudiere producir sobre la responsabilidad penal de quien la realiza, en ningún caso producirá efectos sobre las obligaciones tributarias. Luego, para distinguir esta conducta de la anterior nos referiremos a ella como una regularización tributaria <<impropia>>.

Planteada la cuestión en estos términos, si atribuimos la condición de regularización tributaria a toda declaración presentada ante la Administración tributaria por la que un sujeto pasivo rectifica, subsana o corrige un comportamiento irregular sin que medie requerimiento previo o intimación, cabría diferenciar de una parte, entre la regularización formal y la regularización informal; y, de otra, entre la regularización completa y la incompleta (o parcial).

Con carácter general, podemos considerar que una regularización tributaria es *formal* cuando se lleva a cabo siguiendo el procedimiento legal y reglamentariamente

³⁶⁸ Conforme a lo dispuesto en el artículo 119.1 LGT tiene la consideración de <<declaración tributaria>> todo documento presentado ante la Administración donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Por su parte el artículo 120.1 LGT dispone que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por si mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o compensar.

establecido para ello³⁶⁹. Por el contrario, la regularización tributaria será *informal* cuando, mediante un cauce procedimental distinto al reglamentariamente previsto, se consiga el mismo resultado –en este caso, el ingreso de la deuda tributaria inicialmente no satisfecha- pero el sujeto pasivo no se ajuste a las formalidades por las que se rige la regularización tributaria³⁷⁰.

En este mismo sentido, una regularización tributaria será *completa* cuando en la declaración-liquidación que se presenta extemporáneamente el obligado tributario incluya la totalidad de los elementos del hecho imponible no declarado o inexactamente declarado dentro del plazo reglamentariamente establecido para ello. Por el contrario, una regularización tributaria será *incompleta* o parcial cuando la rectificación o ampliación de la declaración-liquidación inicialmente presentada no incluya la totalidad de los elementos del hecho imponible realizado.

a) La regularización tributaria formal y completa

La regularización tributaria formal y completa es aquella que consiste en la presentación de una declaración-liquidación complementaria en la que se identifica el impuesto y periodo que constituye su objeto, se declaran la totalidad de los elementos constitutivos del hecho imponible, se liquida adecuadamente la cuota devengada y se efectúa el ingreso resultante de la autoliquidación. En este caso, la conducta del contribuyente se ajusta perfectamente a lo dispuesto en el artículo 27.1 LGT cuyo precedente inmediato es el artículo 61.3 LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio³⁷¹.

³⁶⁹ Según el artículo 98.3 LGT, desarrollado por el artículo 117 del RD 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 (RGAP), la Administración Tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en los que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. Tanto es así que en la Orden EHA/3455/2007, de 23 de noviembre, modificada por la disposición final 2ª de la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, se contienen las normas sobre presentación telemática de varios modelos de declaraciones y autoliquidaciones.

³⁷⁰ Según el artículo 198.1 LGT constituye infracción tributaria leve, sancionable con multa pecuniaria fija de 200 euros, no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

³⁷¹ En este sentido, según la Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2002: "Con la presentación extemporánea de la declaración-liquidación por el periodo de liquidación correspondiente se pretende que se ponga en conocimiento de la Administración la voluntad clara y expresa del sujeto pasivo de apartarse de la infracción, permitiendo al Erario Público resarcirse por los perjuicios derivados de la dilación en el pago. Por ello, se excluye la sanción que en otro caso será procedente, y se establecen los recargos que la ley gradúa en función del retraso".

Luego, sin perjuicio de lo que se dirá más adelante respecto al momento en que dicha regularización se practica, se trata de una actuación que no solo exime al contribuyente de su eventual responsabilidad penal en caso de que la cuota supere los 120.000 euros, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 179.3 LGT, constituye también una causa legal de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria.

b) La regularización tributaria informal

A diferencia de la anterior, la regularización tributaria informal consiste en la inclusión deliberada en una declaración-liquidación de elementos (bases imponibles, cuotas devengadas, cantidades retenidas, etc.) correspondientes a un periodo de liquidación anterior o posterior, cuando dicha circunstancia no viene amparada por una causa o circunstancia expresamente contemplada en la ley del impuesto o tenga su origen en un error del sujeto pasivo. Se trata de una especie de camuflaje formal mediante el cual, el contribuyente, al tiempo que corrige los efectos materiales de la irregularidad cometida, oculta que está regularizando un determinado tributo y periodo con el propósito de eludir la aplicación del recargo correspondiente³⁷².

Mediante lo dispuesto en los artículos 27.4 y 191.6 de la vigente LGT³⁷³, el legislador configura un régimen especial para la regularización informal, en virtud del cual únicamente se atribuye la condición de regularización eximente de la sanción tributaria a la declaración-liquidación extemporánea en la que se indica el impuesto y periodo que se rectifica, y que contiene exclusivamente datos relativos a dicho periodo. Sin embargo, para diferenciar el reproche legal que merece esta actuación del contribuyente -que, pese a todo, efectúa el ingreso de la cuota tributaria-, del que se aplica cuando la irregularidad formal va acompañada de una ausencia de ingreso, se tipifica como un

³⁷² Se trata de un comportamiento relativamente frecuente en la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido que, bajo la denominación de *decalaje de cuotas*, consiste en presentar las autoliquidaciones de los primeros tres trimestres con cuotas prácticamente insignificantes, para incluir en la autoliquidación del cuarto trimestre o en la recapitulativa anual las cuotas devengadas a lo largo de todo el año natural. Respecto a su tratamiento según la anterior redacción de los artículos 61.3 y 79.a) de la Ley General Tributaria puede verse: IGLESIAS CAPELLAS, J., "El decalaje de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", en revista <<El Fisco>>, núm. 90, 2003, pp.5-20.

³⁷³ Según lo indicado en el artículo 191.6 LGT dicho comportamiento consiste en: "[...] la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir con los requisitos establecidos en apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo."

supuesto de infracción leve independientemente de cual sea el importe de las cuotas que resulten indebidamente liquidadas³⁷⁴.

Por consiguiente, desde la perspectiva tributaria la regularización informal no es propiamente una regularización. Sin embargo, desde la perspectiva penal dicha matización no parece que resulte aplicable para negarle el efecto eximente de sanción, entre otras razones porque, según la regla contenida en el artículo 305.2 CP, a los efectos de determinar la cuantía que constituye el elemento cuantitativo del tipo delictivo, establece que: “[...] *si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural*”.

Es decir, si bien es cierto que formalmente, y tomando cada uno de los periodos de liquidación como compartimentos estancos, cabría considerar cometido un delito contra la Hacienda Pública cuando en un determinado periodo de liquidación la cuota defraudada supera los 120.000 euros, no lo es menos que, desde la perspectiva material, resulta, como mínimo, objetable afirmar que el sujeto pasivo ha defraudado a la Hacienda Pública unas cuotas devengadas que, adoptando la anualidad como referencia temporal, voluntariamente ha ingresado al incluirlas en un periodo de liquidación anterior o posterior al que reglamentariamente corresponde.

Por consiguiente, respecto a los impuestos en los que para su gestión se definen periodos de liquidación inferiores al año natural³⁷⁵, a efectos penales, resultaría admisible la regularización realizada mediante una autoliquidación correspondiente a un

³⁷⁴ Desde el punto de vista de la sanción efectiva (dando por anticipada la conformidad y considerando que se habrá efectuado el pago de las cuotas), la multa pecuniaria a imponer al sujeto infractor será del 26,25 por ciento del importe indebidamente regularizado. Es decir, si lo comparamos con el importe máximo del recargo por presentación extemporánea (20 por ciento si ya han transcurrido más de 12 meses), se pone de manifiesto que dicha actuación se sitúa en un término intermedio entre la regularización y el incumplimiento.

³⁷⁵ Este criterio de cómputo anual de la cuota defraudada a efectos penales contrasta con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (Resolución de 26 de enero de 2010 y Resolución de 29 de junio de 2010) en el sentido de considerar inaceptables las liquidaciones dictadas por los órganos de la Administración Tributaria en las que se regularizan cuotas de IVA (o retenciones) tomando como referencia el año natural en lugar del periodo impositivo trimestral o mensual que, en cada caso, proceda.

periodo distinto de aquel en el que se entiende cometido un delito contra la Hacienda Pública³⁷⁶.

No obstante lo anterior, para atribuir efectos eximentes a esta modalidad de regularización es razonable exigir que exista una correspondencia total y absoluta (en términos objetivos y cuantitativos) respecto a las cuotas devengadas a lo largo del periodo impositivo. Es decir, el resultado final acumulado deberá coincidir con la suma de las cuotas devengadas y declaradas en cada uno de los periodos de liquidación de un mismo ejercicio fiscal.

Si se cumplen estas circunstancias, podría llegar a entenderse que el sujeto pasivo no ha intentado eludir el pago del impuesto sino únicamente beneficiarse de un efecto financiero pero sin asumir el coste adicional –en forma de recargo- que, de haber procedido a practicar una regularización formalmente correcta, hubiera debido soportar. Por el contrario, si no se cumplen estas condiciones mínimas difícilmente puede aceptarse la eficacia penal de una regularización informal, entre otras razones porque sería tanto como reconocer que el contribuyente puede discrecionalmente decidir en qué momento cumple con sus obligaciones tributarias.

En definitiva, a nuestro modo de ver, la regularización tributaria informal, en la medida en que no cumple con lo dispuesto en el artículo 27.4 LGT, no exime de la sanción tributaria específicamente establecida para impedir esta práctica irregular en la liquidación de determinados impuestos, pero sí que podría llegar a enervar la responsabilidad penal del obligado tributario cuando la cuota regularizada excede de 120.000 euros.

c) La regularización tributaria parcial

Como no podría ser de otro modo, la regularización tributaria parcial es aquella practicada mediante una declaración-liquidación extemporánea que no incluye la

³⁷⁶En el mismo sentido se pronuncia SABADELL CARNICERO, al señalar que: “[...] *no parece que la excusa absolutoria recogida en el artículo 305.4 CP excluya la denominada <<regularización encubierta>> entendida como el ingreso realizado fuera de plazo sin requerimiento previo pero sin la presentación de declaración en la que se pongan en relación las cuotas ingresadas extemporáneamente con los periodos y tributos que correspondan.*” SABADELL CARNICERO, C., “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en AA.VV., <<Delito Fiscal>>, Valencia, 2009, p.205.

totalidad de los datos y elementos cuantitativos o cualitativos del hecho imponible realizado.

Desde la perspectiva tributaria, cuando la regularización se realiza con sujeción a lo indicado en el artículo 27.4 LGT, la fracción de cuota a ingresar resultante de la misma disfruta de la exención de responsabilidad por infracción tributaria, y el ingreso que pueda realizarse tiene el carácter de pago a cuenta. Respecto al resto de cuota que pueda liquidar la Administración tributaria se aplicará el régimen general, incluido el sancionador tributario cuando proceda.

Desde la perspectiva penal, la doctrina se muestra dividida respecto a los efectos que puede producir una regularización parcial que minore la cuota inicialmente defraudada por debajo de los 120.000 euros, pues si se admite su eficacia respecto a la aplicación de dicho límite cuantitativo³⁷⁷, bastaría con ajustar el resultado de la declaración-liquidación complementaria para evitar la sanción penal, dejando el importe pendiente de regularizar a resultas de la actuación administrativa ulterior.

En general, la mayoría de los autores se muestran contrarios a reconocer efectos eximentes a esta estrategia regularizadora, entre otras razones porque pone de manifiesto que no se trata de una actuación espontánea con voluntad reparadora sino claramente destinada a minimizar el reproche jurídico al menor coste económico posible³⁷⁸. En el mismo sentido se pronuncian los tribunales que no aceptan que se utilice el mecanismo de la regularización para efectuar un ajuste *a posteriori* que sitúe su importe por debajo de dicho límite con la única finalidad de eludir la pena privativa

³⁷⁷ APARICIO PEREZ sostiene que "[...] si el sujeto pasivo, en el momento adecuado según el tipo, presenta una declaración que deja la cuota tributaria debida por debajo del límite de los 15 millones de pesetas, debe ser admitida y dejar que la responsabilidad pendiente se dilucide en el ámbito administrativo.". APARICIO PEREZ, J., "El delito fiscal a través de la Jurisprudencia", Pamplona, 1997, p.335.

³⁷⁸ Según IGLESIAS RIO: "[...] no se pueda hablar de <<regularización>> -y por tanto no merece el beneficio de la impunidad- cuando el sujeto sustituye unos datos insuficientes por otros datos igualmente incompletos, aunque el balance final contribuya a una reducción cuantitativa (parcial) de la deuda fiscal". IGLESIAS RIO, M.A., *op. cit.* p. 283. Incluso un autor tan antiformalista como QUERALT, respecto a esta cuestión sostiene que: "[...] no vale la regularización de la regularización, salvo que se entienda que la regularización dolosamente incierta supone, a su vez, un nuevo delito fiscal, lo cual no parece desde luego sustentable.[...] la exención no puede llevarse al extremo de permitir regularizaciones indefinidas. Ello sería tanto como dejar la persecución de este tipo de delitos al libre albedrío del sujeto activo del mismo [...]". QUERALT, J.J., *op.cit.*, p.184.

de libertad³⁷⁹. Por ello, respecto a esta cuestión, cabría concluir que el límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal no actúa como una franquicia de la que el obligado tributario puede disponer para decidir la naturaleza de la sanción aplicable sino que, referido al momento de la comisión del delito, determina la gravedad de la defraudación consumada sin que se admita una revisión *a posteriori* en función del comportamiento post-delictivo del defraudador.

De todos modos, este debate acerca del límite cuantitativo de punibilidad no agota las cuestiones derivadas de la práctica de una regularización incompleta pues, considerando que se trata de una actuación unilateral del contribuyente, para atribuirle el carácter de *parcial* se requiere una actuación posterior de la Administración tributaria que ponga de manifiesto la existencia de hechos con trascendencia tributaria que no fueron incluidos en ninguna de las declaraciones-liquidaciones (la inicial y la complementaria) presentadas por el obligado tributario.

Dicho de otro modo, para decidir si la regularización es adecuada para enervar la aplicación de la sanción penal, el juez deberá de contrastar el fundamento fáctico y jurídico de la liquidación presentada por el contribuyente con la motivación del informe-liquidación aportado por la Administración³⁸⁰. Solo en el caso de que se admita como probada la cuota defraudada establecida por la acusación, la regularización practicada por el obligado tributario tendrá el carácter de parcial. En caso contrario, se tratará de una regularización completa que, si se efectuó respetando los requisitos

³⁷⁹ En este sentido resulta particularmente ilustrativa la STS de 2 de junio de 2005 según la cual: "[...] la aplicación de la excusa absolutoria contemplada en el artículo 394.3º del Código Penal de 1973, hoy artículo 305.4 del vigente Código Penal es a condición de que la indicada regularización sea completa, pues solo así podrá hablarse realmente de cumplimiento, aunque sea tardío, de las obligaciones tributarias desatendidas, de modo que solo podrá obtener perdón quien comunica de forma cabal y exacta a la Administración su situación tributaria. Una pretendida regularización que incurra en manifestaciones falaces será ineficaz al fin que se analiza, como ocurrirá igualmente con la regularización parcial que busca rebajar la cuota tributaria defraudada por debajo del límite de 15.000.000 de pesetas, dejando así la ilicitud en sede administrativa."

³⁸⁰ La posible confrontación del resultado de la liquidación practicada por la Inspección y de la regularización efectuada por el contribuyente constituye un supuesto de cuestión prejudicial penal en la medida en que cada una de las partes del proceso aporta su propia cuantificación de la deuda defraudada. Ante ello, caben dos posibilidades: o aplicar la regla del artículo 3 LCrim, de modo que sea el juez de lo penal quien determine cuál de las dos liquidaciones debe prevalecer, o bien que se aplique lo dispuesto en el artículo 4 LCrim, a fin de que dicha cuestión sea resuelta por un juez del orden contencioso-administrativo. Aunque la práctica forense actual se decanta por la primera opción, a nuestro modo de ver, la discrepancia respecto al elemento cuantitativo de la regularización no constituye propiamente una cuestión *íntimamente ligada al hecho punible* (artículo 3 LCrim) sino más bien determinante de la *culpabilidad o inocencia del imputado* (artículo 4 LCrim), con lo que no es descartable que el imputado reclame que la determinación definitiva de la cuota la realice un juez especializado en la aplicación de las normas tributarias.

temporales establecidos en el artículo 305.4 LGT, producirá el efecto eximente de la responsabilidad penal.

En este sentido, y a la luz del principio de proporcionalidad, incluso podría plantearse cuál debería ser la diferencia entre la liquidación administrativa y la del contribuyente para considerar que la regularización es parcial y, por consiguiente, negarle el efecto eximente. Es decir, si únicamente tomamos la referencia cuantitativa: ¿basta con una mínima discrepancia en la cuota (un euro) para inaplicar la norma de exención?. A nuestro modo de ver, el elemento a considerar no será tanto el resultado económico de la liquidación administrativa como la trascendencia de los hechos deliberadamente ocultados por el contribuyente, pues una diferencia relativamente pequeña en el importe liquidado puede obedecer tanto un diferente método de cálculo como a una discrepancia de criterio jurídico³⁸¹.

En definitiva, la regularización tributaria completa se ve favorecida por una presunción de idoneidad cuantitativa de la que carece una regularización respecto a la cual la Administración tributaria mantiene una discrepancia en cuanto al importe de la cuota a ingresar. Sin embargo, de ello no se sigue que dicha regularización parcial no pueda producir efectos eximentes de la sanción penal si en el juicio se acredita suficientemente que la diferencia en el importe no obedece tanto a la ocultación maliciosa de elementos del hecho imponible como a criterios de aplicación de la norma tributaria.

Por otra parte, incluso en caso de que se considere que la regularización, por no ser completa, no puede producir los efectos previstos en el artículo 305.4 CP, no por ello carece de eficacia penal, pues como se verá a continuación, aunque no justifique la aplicación de la exención plena, una regularización parcial puede ser considerada como una circunstancia atenuante de la sanción penal y, de haberse realizado el ingreso de una parte de la deuda tributaria, reducirá también el importe de la responsabilidad civil derivada del delito.

³⁸¹ En el mismo sentido IGLESIAS RIO, M.A., *op. cit.* p. 273

d) La regularización tributaria impropia

Tal como venimos sosteniendo, la regularización tributaria realizada con sujeción a determinados requisitos formales y temporales produce los efectos eximentes de pena previstos en el artículo 305.4 LGT. Sin embargo, con ello no se agotan las posibilidades que puede adoptar un comportamiento post-delictivo para producir dicho efecto de impunidad sobrevenida, pues la norma penal no exige el cumplimiento de formalidad alguna para rectificar las irregularidades cometidas por un obligado tributario.

Luego, en aquellos casos en los que, al margen de los procedimientos tributarios, se reconozca la elusión del pago de un tributo, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, la obtención indebida de devoluciones tributarias o el indebido disfrute de beneficios fiscales (todo ello por importe superior a 120.000 euros), se cumple con el presupuesto de aplicación de la norma de exención de responsabilidad penal. Otra cosa distinta será establecer en qué casos y bajo qué circunstancias podrá realizarse lo que, a efectos expositivos, hemos convenido en denominar como una regularización tributaria *impropia*.

Sea como fuere, lo que parece indiscutible es que dicha actuación no producirá efecto tributario alguno, ni sustantivo ni procedimental. Por consiguiente, no afectará al deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ni al ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Fiscal. Sólo el juez, en el momento de dictar la resolución, podrá valorar si dicha actuación post-delictiva reúne los requisitos necesarios para eximir total o parcialmente de la sanción penal a los responsables de la defraudación tributaria.

Dicho de otro modo, la regularización realizada mediante la presentación de una declaración-liquidación goza de una presunción de idoneidad formal de la que carece la regularización impropia, de modo que corresponderá al imputado probar que su actuación posterior a la comisión del delito responde a una efectiva y espontánea voluntad reparadora.

Por ello, a nuestro modo de ver, cuando por las circunstancias de caso sea manifiesto que el cauce ordinario para regularizar es el establecido en las normas tributarias,

resultará difícil de justificar la razón por la que no se observaron las formalidades previstas en la ley. Sin embargo, cuando los requisitos formales propios de los procedimientos tributarios constituyan un obstáculo a la práctica de la regularización, prevalecerá el aspecto material del comportamiento post-delictivo y el juez podrá reconocer efectos eximentes a toda actuación mediante la cual se pretenda restablecer los efectos del incumplimiento tributario que constituye el elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública.

2.3.- El elemento subjetivo: La persona legitimada para practicar la regularización

Para analizar el elemento subjetivo de la regularización es preciso considerar también la forma en que dicha regularización se realiza, pues si bien es cierto que la norma penal parece que atribuye dicha posibilidad únicamente al autor del delito, son muchas las situaciones en las que otras personas pueden estar legitimadas para practicar una regularización con efecto eximente de la responsabilidad penal.

En este sentido, el punto de partida debe ser la constatación de que una regularización tributaria en forma de declaración complementaria extemporánea únicamente puede realizarla el obligado tributario que, por su condición de sujeto pasivo, tiene el deber legal de presentar la declaración-liquidación correspondiente dentro del plazo establecido por las normas de gestión del impuesto del que se trate. Luego, siempre que coincida la condición de sujeto pasivo con la de presunto autor de la defraudación, la persona legitimada para regularizar será la misma para la norma tributaria que para la norma penal. Sin embargo, cuando por cualquier circunstancia no se produzca dicha coincidencia de condición subjetiva, o cuando en personas distintas concurren condiciones jurídicas diversas, se producirá una divergencia entre la legitimación tributaria y la legitimación penal para regularizar.

Si esto es así, se nos plantean dos posibles situaciones en las que la norma penal y la norma tributaria adoptan una perspectiva subjetiva diferente como son: a) De una parte, la defraudación tributaria cometida por una persona jurídica; b) Y, de otra, la defraudación tributaria cometida por una pluralidad de personas.

a) La defraudación tributaria cometida por personas jurídicas

Sin perjuicio de lo se dirá más adelante, en el ordenamiento jurídico español la responsabilidad penal por los hechos delictivos imputables a una persona jurídica se exige únicamente a la persona física que actúa en su nombre. Luego, cuando la defraudación tributaria presuntamente constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública trae causa del incumplimiento de los deberes fiscales de una sociedad³⁸², el artículo 31 CP determina que la acción penal se dirija contra su administrador de hecho o de derecho, sin perjuicio de que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 116 CP, la persona jurídica pueda ser declarada responsable civil (solidaria o subsidiaria) de los daños y perjuicios ocasionados a Hacienda Pública.

Planteada la cuestión en estos términos, y considerando que las personas jurídicas son titulares de obligaciones tributarias propias, se advierte un contraste entre la legitimación para presentar una declaración-liquidación tributaria extemporánea (que únicamente se reconoce a la sociedad en su condición de sujeto pasivo del tributo) y la legitimación para efectuar una regularización con efecto eximente de la responsabilidad penal que, en principio, solo se reconoce al administrador en su condición de autor del delito.

Esta disociación de la condición jurídica subjetiva será irrelevante cuando la persona física que ostentaba la condición legal de administrador en el momento de la comisión del delito mantenga dicha condición durante el periodo en el que puede practicarse la regularización, pues su poder de representación le faculta para, en nombre de la persona jurídica, presentar la declaración-liquidación que le exime a él de la responsabilidad penal³⁸³.

³⁸² Para no extender nuestro análisis más allá de los límites de este trabajo solo nos referiremos a la disociación subjetiva que se produce entre una sociedad mercantil y su administrador único, conscientes de que las posibilidades que ofrece nuestro ordenamiento jurídico son muy superiores.

³⁸³ Así lo entiende también el Ministerio Fiscal en cuya circular 4/1997 señala que: "Cuando el deudor tributario sea una persona jurídica y se hubiera condenado por delito fiscal a alguna persona física responsable de aquella en aplicación del artículo 31, la regularización habrá de hacerse en nombre de la persona jurídica que es el verdadero deudor tributario, sin embargo, como quiera que la conducta regularizadora se ha de llevar a cabo necesariamente por personas físicas, el autor del delito se verá favorecido por la excusa absolutoria cuanto actúe en la regularización en representación de la persona jurídica."

Sin embargo, en aquellos casos en los que el administrador ha cesado en su función después de la comisión del delito o en los supuestos en los que la acción penal se dirija contra el administrador *de hecho*, si los titulares del órgano de administración social no se avienen a corregir las irregularidades tributarias cometidas por los anteriores gestores, las personas físicas que deben responder de los hechos delictivos ya consumados no disponen de legitimación (ni probablemente de la información necesaria) para practicar la regularización tributaria que les exima de la sanción penal.

En este caso, se producen las circunstancias que, conforme a lo indicado en el apartado anterior, justifican la admisión de una regularización impropia, en la medida en que la persona que la practica no puede utilizar los cauces previstos por las normas tributarias para poner en conocimiento de la Administración la existencia de un hecho imponible no declarado.

Otra cosa distinta será establecer el modo de realizar dicha regularización, pues es evidente que el administrador cesado (y menos aún el *de hecho*) no puede presentar una autoliquidación en nombre de la sociedad. Por ello, pensamos que el instrumento a utilizar podría ser la denuncia pública (ya sea ante la propia Administración tributaria, ante el Ministerio Fiscal o ante el juzgado de guardia) siempre que consista en una adecuada exposición de los hechos, se asuma la participación en ellos (no puede ser anónima) y, a ser posible, vaya acompañada de elementos de prueba en los que sustentar su presentación³⁸⁴.

Con la novedosa introducción del artículo 31.bis en el Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, se abre un nuevo escenario de consecuencias todavía imprevisibles en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, pues la nueva norma penal no sustituye la persona física por la persona jurídica en la condición de autor del delito, sino que contempla la posible imputación de ambos³⁸⁵. Sin embargo, en

³⁸⁴ Según establece el artículo 114 LGT: “Mediante denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.”

³⁸⁵ Según la disposición final séptima de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, la reforma del Código Penal entró en vigor el día 23 de diciembre de 2010. Luego, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria primera, y sin perjuicio de su aplicación retroactiva cuando resulte más favorable, cabe entender que, desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública, resultará aplicable a la defraudación de cuotas tributarias devengadas a partir de dicha fecha. Si esto es así, considerando que la comprobación administrativa de los posibles hechos imposables realizados a partir del día 23 de diciembre de 2010 no se producirá hasta que concluya la comprobación de los periodos impositivos

CAPITULO TERCERO

lo que al comportamiento post-delictivo se refiere, si bien la reforma no afecta al texto del artículo 305.4 CP, introduce un régimen específico en el artículo 31.bis.4 CP de cuya literalidad podría concluirse que para las personas jurídicas no rige la norma de exención de la responsabilidad penal sino únicamente la norma de atenuación de la pena³⁸⁶.

Si confrontamos el comportamiento descrito en el apartado cuatro del artículo 31 bis CP con el previsto por el artículo 305.4 CP, advertiremos que uno y otro se refieren a una misma actuación post-delictiva consistente en reconocer la comisión de un delito y en reparar sus consecuencias dañosas. Luego, habida cuenta que la norma especial inicia su redactado con el vocablo *solo*, podría entenderse que a las personas jurídicas les queda vedada la posibilidad de eximirse de responsabilidad penal mediante el instrumento de la regularización.

Si a ello se añade que en el apartado tercero de esta misma norma se indica que las circunstancias que afectan a la culpabilidad de las personas que materialmente hayan realizado los hechos delictivos, no excluyen ni modifican la responsabilidad penal de las personas jurídicas por cuenta de quienes actuaron, incluso podría llegar a sostenerse que la regularización efectuada a título particular por el administrador que intervino en la defraudación no produce efectos eximentes en la sociedad que ostenta la condición de sujeto pasivo del tributo cuya elusión determinó la comisión del delito contra la Hacienda Pública.

A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de la interpretación que a futuro realicen los jueces y tribunales de lo penal, consideramos que, en caso de conflicto de normas, debería prevalecer el principio de especialidad material respecto al principio de especialidad temporal. Es decir, la regularización es el comportamiento post-delictivo propio de los delitos contra la Hacienda Pública de modo que cualquier persona natural

anteriores, es razonable pronosticar que, salvo supuestos puntuales, las denuncias administrativas de posibles delitos contra la Hacienda Pública a los que sea aplicable la reforma no se presentarán de manera inmediata. Por ello, la casuística jurisprudencial que permita ir resolviendo las distintas situaciones que, sin duda, se plantearán como consecuencia de la imputación penal de las personas jurídicas junto con las personas físicas, todavía se nos anuncia lejana en el tiempo.

³⁸⁶ El apartado cuarto del artículo único de la Ley Orgánica 5/2010 añade el artículo 31 bis CP, en cuyo apartado 4, se indica que: *“Solo 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: [...]”*

o jurídica susceptible de ser acusada de su comisión puede evitar la imposición de la pena mediante la presentación de una declaración-liquidación complementaria antes de que se active cualquiera de las causas de bloqueo establecidas en la propia norma de exención.

Si esto es así, considerando que la regularización tributaria únicamente puede realizarla la persona jurídica, el comportamiento post-delictivo de la sociedad producirá efectos eximentes en la responsabilidad penal de la propia sociedad y del administrador. Cosa distinta de la anterior es confrontar las posibles circunstancias atenuantes que, con carácter general, puedan beneficiar a la persona física autora material de un delito contra la Hacienda Pública, con aquellas otras que, según la relación tasada del artículo 31.bis.4 CP, puedan aplicarse para reducir la pena a imponer a la persona jurídica por cuenta de quien se cometió la defraudación tributaria. En este caso, será el juez, en el momento de dictar sentencia, el que ajustará la sanción en función del comportamiento post-delictivo desarrollado por la sociedad o por el administrador, y que no necesariamente tendrán que coincidir.

En definitiva, considerando que, según lo expuesto en los apartados anteriores, el delito contra la Hacienda Pública trae causa del incumplimiento de una o varias obligaciones tributarias, la confesión, colaboración, reparación y prevención a la que se refieren los distintos apartados del artículo 31 bis 4 CP, nos sitúa fuera del ámbito de aplicación del artículo 305.4 CP para introducirnos en el análisis de los efectos que deben atribuirse a la regularización tributaria practicada con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras pero antes de que se inicie el procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública.

b) La defraudación cometida por una pluralidad de personas

Cuando en la realización del hecho imponible del tributo o en la comisión del hecho delictivo interviene una pluralidad de personas, cabe interrogarse acerca de los efectos de su comportamiento post-delictivo pues, aunque del texto del artículo 305.4 CP no se desprende cual debe ser el tratamiento aplicable en caso de una pluralidad de presuntos autores (ni tampoco respecto a los partícipes y colaboradores necesarios) la doctrina y la jurisprudencia suelen admitir que cualquier posible imputado en un delito contra la

Hacienda Pública pueda efectuar una regularización que le exima de la responsabilidad penal³⁸⁷.

En este sentido, desde la perspectiva de la legitimación para efectuar la regularización, cabe distinguir entre las personas que, por su relación con el hecho imponible o con el hecho delictivo, tienen la condición penal de co-autores y la tributaria de sujetos pasivos, de las personas que, por su condición de terceros (*extraneus*), no disponen de legitimación para presentar una declaración tributaria en relación al tributo cuya elusión determina la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, al coincidir la legitimación tributaria y la penal, la regularización efectuada por cualquiera de ellos mediante la presentación de una declaración-liquidación extemporánea (completa y veraz) producirá efectos eximentes respecto a todos los demás.

Sin embargo, si dicha regularización no es completa, entendemos que los efectos de una posible atenuante de confesión o de reparación únicamente aprovecharán a la persona que reconozca su intervención en la comisión del hecho delictivo. Por el contrario, si se trata de partícipes o colaboradores que no disponen de legitimación para presentar una declaración tributaria, se produce una situación semejante a la descrita en el apartado anterior respecto al administrador cesado o al administrador de hecho. Por consiguiente, desde una perspectiva formal, la regularización que practiquen será impropia y únicamente aprovechará a quien la efectúe³⁸⁸.

En definitiva, desde una perspectiva subjetiva entendemos que la regularización tributaria solo puede efectuarla un obligado tributario legitimado a presentar una declaración-liquidación extemporánea, mientras que la regularización impropia la puede realizar cualquiera de las personas susceptibles de adoptar la condición de imputado en

³⁸⁷ En la Consulta 4/1997, de 4 de mayo, el Ministerio Fiscal considera que: "[...] la regularización no solo afecta, y en todo caso, al deudor tributario, en tanto único sujeto con capacidad para regularizar, sino que se extenderá a los partícipes según que éstos hayan o no intervenido (desde el punto de vista de la acción penal y no de la tributaria) en tal conducta."

³⁸⁸ Como dice QUERALT no admitir la regularización del tercero constituiría una discriminación sin base constitucional pues: "[...] el obligado tributario tendría la posibilidad de regularizar y, por tanto verse libre de pena, mientras el extraneus (...) cuya conducta es accesoria, al no ser obligado tributario, nunca podría verse libre de pena, pues nunca podría regularizar [...]", QUERALT J.J., *op. cit.* p. 225. Este supuesto se lo plantea también el Ministerio Fiscal en la Consulta 4/1997 y concluye señalando que: "[...] como quiera que la regularización no se ha producido no es posible la aplicación de la excusa absolutoria [...]", aunque a continuación considera que: "[...] si el tercero llegara a confesar a las autoridades la infracción antes del inicio de las actuaciones procederá la atenuante analógica del artículo 21, número 6, en relación con el apartado 5º del Código Penal, como muy cualificada [...]"

el proceso penal. Luego, si esto es así, en el primer caso afectará al deber de denunciar de los órganos de la Administración tributaria justificando que no se ejerza la acción penal respecto a ninguno de los posibles autores, mientras que en el segundo, deberá iniciarse el juicio correspondiente para que sea el juez de lo penal quien, en el momento de dictar sentencia, valore los efectos de dicha actuación respecto a quien practicó una regularización impropia y al resto de posibles responsables del delito.

2.4.- El elemento temporal: Momento para practicar la regularización

Las denominadas <<causas de bloqueo>> de la regularización³⁸⁹ constituyen su elemento temporal, en la medida en que la norma penal establece una especie de preclusión del efecto eximente asociada a determinadas actuaciones de los poderes públicos mediante las que se exterioriza el inicio de la persecución de la defraudación tributaria.

Es decir, sin introducir explícitamente un elemento subjetivo en la conducta del defraudador, cuya valoración a buen seguro provocaría inseguridad jurídica, el legislador presume espontánea³⁹⁰ y, por ello, merecedora de exención, la conducta post-delictiva desarrollada por el obligado tributario antes de tener conocimiento *formal*³⁹¹ de la existencia de un procedimiento administrativo o judicial cuyo objeto sea precisamente verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuya elusión determina la comisión del delito.

Si esto es así, la determinación de los efectos jurídicos de una regularización según el momento en que se realiza constituye una cuestión susceptible de valoración por parte

³⁸⁹ Se trata de una expresión que no figura en la norma penal pero que ha sido acogida por la práctica totalidad de la doctrina y la jurisprudencia para referirse a las circunstancias que, según el artículo 305.4 CP, deben concurrir para atribuir efectos eximentes de pena a la regularización. Como explica IGLESIAS RIO se trata de una noción importada del <<efecto bloqueo>> del Derecho Penal alemán (*Blokiereteffekt*). IGLESIAS RIO, M.A., *op. cit.* p. 353.

³⁹⁰ Como dice IGLESIAS RIO: "En mi opinión, el concepto de <<voluntariedad>> se halla presente en la autodenuncia, puesto que podemos deducirlo implícitamente de una interpretación a sensu contrario de las cláusulas legales negativas del artículo 305.4 CP que bloquean la eficacia de la autoregularización, ya que, en definitiva, no son sino expresión de supuestos legislativos de involuntariedad." IGLESIAS RIO, M.A., *op. cit.* p.293.

³⁹¹ En este sentido resulta particularmente ilustrativa la STS de 29 de septiembre de 2000 (RJ 2000,9251) en la que se acepta la eficacia eximente de una regularización realizada el mismo día en que se recibe la notificación formal del inicio de las diligencias previas en un supuesto en el que la denuncia administrativa no se produjo en el marco de un procedimiento administrativo de comprobación sino directamente ante el Ministerio Fiscal.

CAPITULO TERCERO

de la Administración denunciante, del Ministerio Fiscal y, sobretodo, del órgano judicial que conozca del caso.

Es decir, a nuestro modo de ver, la enumeración de situaciones que efectúa legislador penal para restringir la aplicación de la norma de exención constituye una referencia legal para valorar la conducta post-delictiva del obligado tributario, de modo que la regularización realizada con anterioridad a cualquiera de ellas permite presumir que es espontánea. Sin embargo, de ello no se sigue que dicha presunción opere en sentido contrario pues, tratándose del enjuiciamiento de una conducta susceptible de ser sancionada con pena privativa de libertad, el principio constitucional a la presunción de inocencia impide una aplicación automática y objetiva de las normas sancionadoras, incluida la comprendida en el artículo 305.4 CP.

Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, la presunción que favorece a todo ciudadano ante el ejercicio del *ius puniendi* del Estado no solo comprende el elemento subjetivo del tipo sino también cualquier otro aspecto del delito en el que deba de valorarse el comportamiento seguido por la persona contra quien se dirige la acción penal. Por consiguiente, para determinar la espontaneidad de una regularización entrarían en juego dos presunciones: la legal y la constitucional. Si de la primera no es posible concluir que el comportamiento post-delictivo del obligado tributario contiene el elemento subjetivo que justifica la aplicación de la exención penal, la concurrencia de dicha circunstancia podrá (y deberá) ser probada por la parte que la invoca, y valorada por el juez en el momento de dictar la resolución.

En definitiva, la presunción de espontaneidad favorece al obligado tributario que realiza la regularización antes de que se inicie un procedimiento administrativo o judicial que tenga por objeto comprobar su actuación respecto a un tributo y periodo determinado, y dicha presunción no admite prueba en contrario por parte de la acusación³⁹². Pero, si la

³⁹² Pensemos, por ejemplo, en el caso del obligado tributario que, al tener conocimiento no formal del inicio de una comprobación (medios de comunicación, otros obligados tributarios del mismo entorno, etc. ...), regulariza su situación tributaria antes de recibir la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras. Este comportamiento no puede considerarse <<espontáneo>> ni constituye un <<arrepentimiento>> sino que responde a un evidente interés de minimizar las consecuencias de la irregularidad tributaria cometida ante la inminencia de la actuación de los poderes públicos. Sin embargo, en la medida en que, desde una perspectiva temporal, se cumple con lo dispuesto en el artículo 305.4 CP, difícilmente la acusación podrá reclamar al juez que no aplique la exención de pena aún aportando prueba de que la regularización fue <<interesada>>.

regularización se realiza en un momento posterior, dicha presunción no le perjudica pues en todo caso la presunción de inocencia le ofrece la posibilidad de probar que en el momento de presentar la declaración complementaria no tenía conocimiento del inicio de las actuaciones administrativas o judiciales³⁹³.

Por todo lo expuesto hasta ahora, persuadidos de que la inagotable casuística que se produce impide elaborar un concepto uniforme que explique la naturaleza jurídica de la regularización, a continuación analizaremos sistemáticamente sus efectos jurídicos según el momento en que se realiza a fin de distinguir con la mayor precisión posible: a) De una parte, sus consecuencias tributarias de sus consecuencias penales; b) Y, de otra, las diversas figuras que pueden explicar los efectos jurídicos del comportamiento post-delictivo del defraudador.

2.5.- La regularización practicada mediante declaración tributaria especial

Mediante la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, el legislador introduce una figura hasta ahora desconocida en nuestro modelo de gestión tributaria³⁹⁴. Se trata de una declaración tributaria *ad hoc* mediante la que el contribuyente reconoce la titularidad de bienes o derechos presuntamente financiados mediante rentas no declaradas en periodos impositivos anteriores, y sobre el valor de dichos elementos patrimoniales aplica un porcentaje del diez por ciento del que resulta el importe a ingresar a la Hacienda Pública con el fin de regularizar su situación tributaria respecto a los impuestos subyacentes.

Aunque la norma no lo diga³⁹⁵, desde una perspectiva formal, nos decidimos a incluir tan singular declaración en la categoría de las autoliquidaciones, pues además de

³⁹³ Pensemos, por ejemplo, en un obligado tributario que se encuentra ausente de territorio español respecto al cual se inician actuaciones inspectoras mediante publicación de la comunicación de inicio, estableciéndose la cuota presuntamente defraudada mediante estimación indirecta. Es este caso, si regulariza en un momento posterior al inicio del procedimiento inspector pero anterior al inicio del procedimiento penal, su derecho constitucional a defenderse incluye la posibilidad de probar ante el juez que su actuación fue espontánea en la medida en que le era imposible tener conocimiento de la actuación administrativa.

³⁹⁴ Según la Exposición de motivos, ante la situación de déficit presupuestario el Gobierno consideró necesario *favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas*.

³⁹⁵ Según lo indicado en el artículo 1 de la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, (BOE 4 de junio), por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 y se aprueba el modelo 750, en el artículo 1 de la Orden HAP/1182/2012 la declaración tributaria especial: "[...]

CAPITULO TERCERO

contener hechos con trascendencia tributaria (art.119.1 LGT), contiene también una magnitud económica equivalente a una base imponible, sobre la que se aplica una alícuota proporcional de la que resulta una cantidad a ingresar por el contribuyente (art.120.1 LGT). Por otra parte, debemos plantearnos si se trata de una autoliquidación complementaria de otras anteriores (art.122.2 LGT), de una autoliquidación extemporánea (art.27.1 LGT) o, por el contrario, se trata de una autoliquidación ordinaria sujeta a la comprobación y verificación por parte de la Administración tributaria (art.120.2 LGT) y, en su caso, susceptible de ser rectificada a instancias del propio contribuyente (art.120.3 LGT).

Ante esta disyuntiva, nos inclinamos a entender que se trata de una autoliquidación *ex novo* que se superpone (sin sustituir) a las autoliquidaciones no presentadas en su día (o presentadas sin incluir la totalidad del hecho imponible realizado) que, respecto a la responsabilidad por acto ilícito, produce efectos semejantes a la autoliquidación extemporánea practicada sin que medie requerimiento previo de la Administración tributaria³⁹⁶.

Por otra parte, en el apartado 2 de la disposición adicional primera se exige su ingreso como condición para reconocerle los efectos regularizadores. Es decir, a diferencia de lo indicado en el artículo 179.3 LGT, lo que verdaderamente confiere efectos jurídicos a la declaración tributaria especial no es tanto el reconocimiento de la titularidad de los bienes cuya tenencia o adquisición no se corresponde con las rentas declaradas en los impuestos directos subyacentes, como el pago de la cantidad unilateralmente determinada por el contribuyente.

constituye una declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley General Tributaria.”, añadiendo seguidamente que: “[...] 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.”

³⁹⁶ Según lo indicado en apartado 1.a) del artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012 se indica que: “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”. Asimismo, en el apartado 1.b) se establece que: “El importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (...) y en el artículo 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”; todo lo cual debe complementarse con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 5 según el cual: “Sin perjuicio de lo señalado en el artículo 1, la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no residentes, según proceda.”

Según se indica el apartado 1 de la disposición adicional primera, la declaración tributaria especial únicamente es apta para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes por el IRPF, por el IS y por el IRNR, y con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional, el importe declarado por el contribuyente mediante la declaración especial tendrá la consideración de <<renta declarada>> a los efectos de lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF) y en el artículo 134 del Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

Ello significa que la tenencia de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración especial se considerará *justificada* aunque no se corresponda con la renta o con el patrimonio declarado por el contribuyente persona física, o con el contenido de la contabilidad del contribuyente persona jurídica y, en consecuencia, su descubrimiento posterior por la Administración no constituirá causa de regularización en concepto de ganancias injustificadas de patrimonio o ingreso contable del periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos.

Por lo que se refiere a los efectos de la presentación de una declaración tributaria especial, según se indica en el apartado 2 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, la presentación de una declaración tributaria especial y el ingreso de la cantidad resultante de la misma determinarán la no exigibilidad de sanciones por las infracciones tributarias imputables al obligado tributario.

Luego, en principio, podríamos pensar que nos encontramos ante un supuesto semejante al regulado en el artículo 179.3 LGT, cuando establece que no incurren en responsabilidad infractora los contribuyentes que voluntariamente regularicen su situación tributaria. Sin embargo, aunque el término utilizado para definir la naturaleza jurídica del acto realizado por quien presenta una declaración tributaria especial es el de *regularizar* su situación tributaria, si examinamos detenidamente el contenido de dicha acción advertiremos que no coincide ni en el fondo ni en la forma con la que realiza el obligado tributario que voluntariamente presenta una declaración extemporánea de la que resulta una cuota tributaria a ingresar.

La primera diferencia que podemos apreciar entre una y otra forma de regularizar es el efecto jurídico que la norma asocia a dicho comportamiento. Con arreglo a lo dispuesto

CAPITULO TERCERO

en el artículo 179.3 LGT, quienes presentan una declaración extemporánea de la que resulta una cantidad a ingresar que pone de manifiesto la comisión de una infracción tributaria en relación al impuesto y periodo que constituye el objeto de la misma, no *incurren* en responsabilidad por dicha infracción consumada. Sin embargo, en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 se establece que la presentación de la declaración tributaria especial determina la *no exigibilidad* de las sanciones tributarias que pudieran corresponder por los hechos con trascendencia tributaria reconocidos mediante dicha declaración.

Esto es así porque la presentación de una declaración tributaria especial no revela la comisión de un infracción tributaria referida a la titularidad de los elementos patrimoniales que en ella se incluyen, sino que, en todo caso, indirectamente pondría de manifiesto la posible comisión de una infracción tributaria por el incumplimiento del deber de ingresar las cuotas tributarias de los impuestos directos subyacentes.

Luego, considerando que dicha infracción se habría cometido en la fecha en la que concluyó el plazo para presentar la autoliquidación del IRPF, del IS ó del IRNR, y puesto que la regularización no se habría realizado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27.4 LGT, la presentación de la declaración especial no afectaría al hecho típico sino exclusivamente a su reproche jurídico, lo que nos conduce a la conclusión de que se trata de una regularización cuyos efectos se proyectan exclusivamente sobre la punibilidad del incumplimiento del deber de ingresar las cuotas tributarias resultantes de los impuestos directos subyacentes que pudieran resultar de una eventual comprobación administrativa.

La segunda diferencia que podemos advertir se refiere al propio contenido de la declaración. Cuando un obligado tributario presenta una declaración extemporánea en la que incluye elementos del hecho imponible no declarados en el momento legalmente oportuno e identifica el impuesto y el periodo defraudados, está reconociendo el incumplimiento de un deber formal como es el de presentar la correspondiente autoliquidación (art.29.2.c) LGT). Si además efectúa el pago de la cuota tributaria resultante de dicha declaración extemporánea, esta subsanando el incumplimiento de la obligación tributaria principal derivada de la realización del hecho imponible (art.19 LGT).

Sin embargo, de lo dispuesto en el artículo 27.3 LGT se desprende que el ingreso de la deuda tributaria resultante de una declaración-liquidación extemporánea no es condición para conceder el efecto que, sobre la responsabilidad infractora, produce la regularización, puesto que en caso de que no se efectuase el ingreso la Administración podrá iniciar el procedimiento de recaudación en vía de apremio. Por consiguiente, el elemento principal de la regularización <<ordinaria>> es el reconocimiento pleno de la realización del hecho imponible y de la deuda tributaria que del mismo resulta.

Por el contrario, en la regularización <<especial>> prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 no se exige al obligado tributario que reconozca el incumplimiento del deber de declarar las rentas que, en su día, fueron ocultadas a la Administración, sino que determine el valor de unos elementos patrimoniales presuntamente adquiridos con ellas y efectúe el ingreso de la cantidad resultante de aplicar sobre dicho valor una alícuota proporcional. Luego, en este caso, el fundamento último de la renuncia al *ius puniendi* no sería tanto el reconocimiento del incumplimiento cometido, sino el pago de una determinada suma. Por consiguiente, a diferencia de lo establecido en el artículo 27.3 LGT, si no se efectúa dicho ingreso, la presentación de la declaración especial no produce efecto jurídico alguno respecto a la responsabilidad infractora del obligado tributario.

Directamente relacionada con las anteriores, la última diferencia que se produce entre ambos tipos de regularización es de carácter formal. La declaración tributaria especial es un instrumento para regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto a unos determinados impuestos (no para todos) que, además, se aparta del modelo de actuación establecido en el artículo 27.4 LGT.

Con carácter general, la norma exige al obligado tributario que pretende regularizar su situación tributaria que presente la autoliquidación correspondiente al tributo defraudado incluyendo todos los elementos del hecho imponible omitidos en su día. De este modo, la Administración conoce el impuesto y periodo impositivo afectado por la regularización y, sin perjuicio de su comprobación, queda delimitado el ámbito objetivo al que se extiende la exención de la responsabilidad infractora.

CAPITULO TERCERO

Por el contrario, en la regularización *especial*, puesto que no se identifica el tributo defraudado, ni se indica el periodo impositivo del que proceden las rentas omitidas, ni se practica la liquidación de la cuota tributaria resultante del hecho imponible realizado, a nuestro modo de ver, el efecto que su presentación produce sobre la responsabilidad infractora del obligado tributario únicamente se extendería a las rentas no declaradas de las que proceden los elementos patrimoniales incluidos en la declaración especial, pero no a cualesquiera otras infracciones tributarias que resultasen de una comprobación administrativa de los impuestos y periodos no prescritos.

En cuanto a los efectos de la presentación de una declaración tributaria especial sobre la posible responsabilidad penal del obligado tributario nada se dice en el texto de la disposición adicional primera que permita asociar dicha actuación al comportamiento descrito en el artículo 305.4 del Código penal, más allá de la indicación contenida en su apartado primero en el sentido de que el objeto de su presentación es *regularizar* la *situación tributaria* del contribuyente por el IRPF, IS e IRNR.

Una primera lectura del precepto podría llevar a pensar que se exonera al obligado tributario de la posible imputación de un delito contra la Hacienda Pública cuando la cantidad a ingresar resultante de la declaración tributaria especial supera el límite de los 120.000 euros establecido en el artículo 305.1 del Código Penal. Es decir, se trataría de reconocer al declarante la exención de la responsabilidad penal por los hechos constitutivos de la defraudación tributaria consumada puestos de manifiesto al presentar voluntariamente dicha declaración.

Sin embargo, el reconocimiento de la existencia de elementos patrimoniales cuya tenencia o adquisición no se corresponde con las rentas declaradas en el IRPF, IS e IRNR, sólo indirectamente insinúa la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública en relación a tales impuestos, sin que del contenido de la declaración especial se pueda conocer ni el periodo impositivo de comisión, ni el importe de las rentas no declaradas, ni menos aún las cantidades a las que asciende la cuota tributaria defraudada.

Por consiguiente, si las rentas no declaradas se han obtenido en periodos respecto a los cuales no ha prescrito la acción penal, en caso de que se descubra una defraudación

tributaria consumada por importe superior a 120.000 euros, la regularización practicada mediante la presentación de una declaración especial en ningún caso constituye una regularización de los impuestos subyacentes, ni se ajusta a la interpretación que hasta el momento se viene haciendo del artículo 305.4 del Código Penal pues, visto su contenido y forma de presentación, es evidente que con ella no se corrige el incumplimiento de la obligación de declarar el hecho imponible ocultado a la Administración tributaria y, desde la perspectiva de la reparación del daño, solo se corrige parcialmente el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública al eludir el pago de dichos tributos.

3.- Efectos de la regularización sobre el deber de denunciar la comisión de una defraudación tributaria

Una vez analizados los elementos de la regularización tributaria, para estudiar sus efectos sobre la responsabilidad personal y patrimonial del autor de un delito contra la Hacienda Pública, debemos insistir en que se trata de una actuación unilateral que puede realizarse en cualquier momento sin que exista norma (ni penal ni tributaria) que lo impida, y sea cual sea el estado de las actuaciones que los poderes públicos desarrollen para descubrir y, en su caso, sancionar una defraudación delictiva. Más aún, será el propio contribuyente quien decida la forma y el contenido de la regularización que efectúa. Otra cosa será establecer, de una parte, las consecuencias que una declaración-liquidación extemporánea producirá en los procedimientos tributarios iniciados (o pendientes de iniciación) que tienen por objeto comprobar, liquidar y, en su caso, sancionar el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales nacidas de la realización de un hecho imponible, y, de otra, su incidencia sobre la responsabilidad penal (y civil) a la que debe hacer frente quien comete un delito contra la Hacienda Pública.

En lo que se refiere a los efectos de la regularización sobre los procedimientos tributarios podemos diferenciar: a) De una parte, los supuestos en los que procede liquidar el recargo previsto en el artículo 27.4 LGT, de aquellos en los que lo que corresponde es imponer una sanción tributaria por entenderse cometida la infracción tipificada en el artículo 191.1 LGT; b) Y, de otra, los efectos derivados de la falta de ingreso de la cuota liquidada extemporáneamente. Además, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo del tributo defraudado es una sociedad, es necesario establecer también

las circunstancias que deben concurrir para exigir el pago de la deuda tributaria al administrador de hecho o de derecho que actuó en su nombre e interés³⁹⁷.

En cuando a los efectos penales de la regularización, y ante la indefinición conceptual de la norma que la regula³⁹⁸, la impunidad de una defraudación tributaria que ha sido adecuadamente corregida antes de su descubrimiento por la autoridad administrativa o judicial podría explicarse utilizando diferentes figuras, aunque la posición mayoritaria de la doctrina y de la jurisprudencia³⁹⁹ es la que considera que se trata de una excusa absolutoria⁴⁰⁰.

Esta caracterización de la regularización adquiere todo su sentido cuando es un juez de lo penal quien, en el momento de dictar sentencia y pese a considerar que el hecho típico del delito contra la Hacienda Pública se ha consumando, considera que existe una actuación post-delictiva del autor del delito que justifica que no se le imponga la sanción penal⁴⁰¹. Sin embargo, son diversos los autores que no comparten la inclusión

³⁹⁷ Según lo dispuesto en los artículos 42.1.a) y 43.1.a) LGT, el administrador de hecho o de derecho puede ser declarado responsable tributario (solidario o subsidiario) de la deuda liquidada a la sociedad atendiendo a si fue el causante o colaboró activamente en la comisión de la infracción tributaria, o no realizó los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica.

³⁹⁸ En este sentido resulta significativo que en la Exposición de Motivos del proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado por el Gobierno figurase una alusión a la excusa absolutoria que desapareció de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio que, además, al dar nueva redacción al artículo 349.3 del anterior Código Penal, modificó la expresión <<no se impondrán penas>> por la de <<Quedará exento de responsabilidad penal>>, que precisamente es la que figura en el artículo 305.4 del Código Penal vigente.

³⁹⁹ Para la jurisprudencia el fundamento principal es la reparación del daño. En este sentido en la STS de 3 de abril de 2003 (RJ 3989) el Alto Tribunal señala 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.*”

⁴⁰⁰ En este sentido lo sintetiza APARICIO PEREZ cuando señala que: “*Si la infracción se ha producido efectivamente, nos encontramos en un momento postconsumatorio, en el que ya existe una acción típica antijurídica y culpable en la que el legislador ha considerado conveniente eliminar la punibilidad, lo que en principio se corresponde con la naturaleza de la excusa absolutoria.*”. APARICIO PEREZ, J., *op. cit.* p.309. De todos modos, incluso los autores que coinciden en la calificación dogmática de la regularización como excusa absolutoria difieren en cuanto a su fundamento y, sobre todo, respeto a su alcance a terceros. Para unos autores, la impunidad del delito consumado tiene su fundamento en la valoración político-criminal del arrepentimiento por lo que únicamente puede alcanzar a quien la realiza. Para otros, la regularización excluye la antijuridicidad del hecho típico por satisfacción de la víctima de modo que alcanza también a terceros. Finalmente, también se plantea la posibilidad de que la regularización excluya la tipicidad penal del incumplimiento tributario.

⁴⁰¹ En este sentido, según advierte MIR PUIG, las excusas absolutorias son: “[...] *circunstancias que impiden castigar a una determinada persona, pero que no excluyen la objetiva relevancia penal del hecho ni, por tanto, la punibilidad de otras personas que participen en él.*”; añadiendo a continuación que: “[...] *puede sostenerse que no excluyendo ni el injusto penal ni tampoco la posibilidad de imputarlo*

de la eximente regulada en el artículo 305.4 CP en la categoría de las excusas absolutorias habida cuenta de que, en los tributos cuya gestión se realiza mediante autoliquidación, se trata de un comportamiento más cercano al desistimiento activo⁴⁰².

A nuestro modo de ver, no se trataría tanto de asignar dogmáticamente una naturaleza jurídica única al comportamiento descrito en el artículo 305.4 CP como de establecer sus efectos según sea el contexto en el que se produzca.

En otras palabras, si bien la figura de la excusa absoluta explica que no se imponga una pena privativa de libertad al autor de un delito consumado, no explica el efecto que la regularización realizada antes del inicio de las actuaciones inspectoras produce sobre el deber de denunciar que incumbe a la Administración tributaria, ni tampoco el efecto jurídico de la regularización voluntaria producida después de formalizada la denuncia administrativa pero antes de interpuesta la correspondiente querrela. Por otra parte, la figura de la excusa absoluta no explica los efectos penológicos de una regularización voluntaria realizada una vez iniciado el proceso penal (pero antes de que se dicte la sentencia condenatoria), ni los efectos económicos de la sentencia condenatoria en lo que se refiere a la responsabilidad civil derivada de la comisión del delito.

Por ello, a continuación analizaremos los efectos que, sobre la responsabilidad penal, civil y tributaria del autor de un delito contra la Hacienda Pública, produce una regularización tributaria completa y veraz, según cuál sea el estado de tramitación de los procedimientos administrativos o judiciales en el momento en que se realiza, diferenciando: a) En primer lugar, cuando la declaración-liquidación complementaria se presenta antes del inicio de las actuaciones inspectoras; b) En segundo lugar, cuando se presenta una vez iniciada la comprobación administrativa pero antes de la presentación

al sujeto, no impiden la presencia de un <<delito>> sino, solo, excepcionalmente, el castigo del mismo cuando es cometido por una determinada persona.” MIR PUIG, S., “Derecho Penal. Parte General”, Barcelona, 2008, p.142 a 145.

⁴⁰² No sería descabellado aplicar al *iter* temporal de una defraudación tributaria la figura de la tentativa acabada en los términos en los que la define MIR PUIG, de modo que la regularización realizada después de concluir el plazo ordinario de presentación de la autoliquidación pero antes de que se inicie la comprobación administrativa, constituya una modalidad del desistimiento activo entendido como: “[...] *hacer algo que impida que la ejecución ya completada produzca el resultado.*” MIR PUIG, S. “Derecho Penal. Parte General”, cit., p.362. En este sentido, BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO indican que: “[...] *para nosotros la consumación se produce en el momento de la liquidación definitiva y, dado que este acto jurídico-tributario se produce –según cada tributo- en momentos dispares, puede ocurrir que los pagos realizados por el contribuyente constituyan en unos casos regularización del artículo 305.4 y, por tanto excusa absoluta, y en otros, sea un auténtico desistimiento de la tentativa con todas las consecuencias que acarrea apreciar una u otra categoría dogmática.*” BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO S., <<Derecho Penal Económico>>, cit., p. 261.

de la querrela; b) Y, finalmente, cuando la regularización se efectúa una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

3.1.- La regularización practicada antes de la presentación de la denuncia

Para la norma tributaria una regularización realizada antes de que se denuncie la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública incide, de una parte, en el deber de denunciar al que están sujetos los funcionarios y órganos de la Administración tributaria (artículo 180 LGT) y, de otra, en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación de la deuda tributaria extemporáneamente liquidada (y en su caso ingresada). Por el contrario, para la norma penal, los efectos de la regularización parece que únicamente se proyectan sobre la punibilidad de la defraudación. Sin embargo, en uno y otro caso, las consecuencias jurídicas de la actuación extemporánea serán distintas según si se produce antes o después de notificado el inicio de un procedimiento tributario de comprobación⁴⁰³.

Dicho de otro modo, el arrepentimiento que subyace en el beneficio reconocido en la norma penal, solo se considera auténtico cuando se realiza de un modo voluntario. Por ello, cuando la autoliquidación mediante la que se reconoce una defraudación consumada se practica una vez notificado el inicio de un procedimiento administrativo que tiene por objeto comprobar la situación tributaria del contribuyente, resulta difícil atribuir a su actuación post-delictiva el carácter de espontánea⁴⁰⁴.

No obstante lo anterior, considerando que la norma penal no exige acreditar la presencia del elemento subjetivo para atribuir efectos eximentes de pena a la regularización, como veremos a continuación, las diversas circunstancias que pueden afectar a un procedimiento tributario de comprobación o investigación, en algunos casos, hacen

⁴⁰³ En palabras de IGLESIAS RIO: "El requisito de la <<notificación>> en el fondo constituye la plasmación de una presunción de peligro de descubrimiento, pues la <<notificación>> de la <<iniciación de actuaciones>> se sitúa en un estado anticipado al efectivo descubrimiento del delito." IGLESIAS RIO, M.A., *op. cit.*, p. 363.

⁴⁰⁴ Como dice APARICIO PEREZ: "En mi opinión, el requisito de espontaneidad debería haber marcado la solución de manera que no sería admisible toda aquella conducta en la que ésta no se dé, bien porque el agente haya sido formalmente citado o bien por probarse que en algún momento anterior a la presentación de la declaración extemporánea haya tenido conocimiento de que se iban a iniciar actuaciones que le afecten, pues en ninguno de estos casos el comportamiento será espontáneo, sino que estará motivado por el deseo de eludir la responsabilidad en la que se ha incurrido. Naturalmente, la carga de la prueba corresponde a quien acusa." APARICIO PEREZ, J., *op. cit.* p.327.

técnicamente posible una regularización realizada después del inicio de las actuaciones inspectoras que, sin embargo, sea apta para enervar la responsabilidad penal del contribuyente.

3.1.1.- La regularización tributaria realizada antes del inicio de las actuaciones administrativas de comprobación

La presentación de una declaración-liquidación extemporánea, completa, veraz y formalmente ajustada a lo dispuesto en las normas tributarias, realizada antes de que se inicie la comprobación administrativa del tributo que se regulariza y de la que resulta una cuota a ingresar, es la actuación específicamente regulada en los artículos 27.4 LGT y 179.3 LGT. Luego, en este caso, se liquidará el recargo establecido en el artículo 27.2 LGT y, de no efectuarse el ingreso de la deuda o solicitarse su aplazamiento o fraccionamiento (art. 65 LGT), se iniciará el periodo ejecutivo de recaudación (art. 161.1.b) LGT).

Sin embargo, cuando la cuota a ingresar resultante de dicha declaración-liquidación extemporánea supera los 120.000 euros, la cuestión a resolver no es tanto si la regularización efectuada exime de sanción penal al obligado tributario, como establecer si la Administración tributaria viene obligada a denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública que, al menos en su elemento objetivo, ha sido reconocido por el propio contribuyente.

La respuesta a esta pregunta se encuentra en la disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo que modifica el artículo 180 de la LGT, introduciendo un nuevo apartado en virtud del cual se faculta a la Administración Tributaria a no presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública en los casos en los que considere que la regularización realizada por el contribuyente es completa y exacta y se haya pagado la deuda tributaria resultante de la autoliquidación.

Con ello, el legislador tributario (aunque sea mediante un Decreto-ley), por primera vez, define lo que, desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública, significa *regularizar* la situación del autor de una defraudación tributaria consumada, definición que permite esclarecer algunas de las dudas interpretativas que hasta ahora ha suscitado

CAPITULO TERCERO

el texto del apartado cuarto del artículo 305 del Código Penal y, lo que es más importante, constituye una referencia normativa inequívoca para desentrañar la verdadera naturaleza jurídica del comportamiento consistente en reconocer la comisión de un delito contra la Hacienda Pública antes de que sea descubierto por la Administración.

Quienes hasta ahora han sostenido que la regularización opera únicamente a modo de excusa absolutoria en virtud de la cual puede eximirse de sanción penal al autor de un delito contra la Hacienda Pública consumado, consideran que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 262 LCrim, la Administración tributaria, al recibir la declaración liquidación extemporánea, viene obligada a denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública ante el Ministerio Fiscal, que deberá presentar la correspondiente querrela, para que el juez instructor inicie las diligencias previas y decrete a apertura del juicio oral, a fin de que sea el juez competente para resolver el que valore si procede o no eximir al obligado tributario de la responsabilidad penal nacida en el momento de la comisión del delito⁴⁰⁵.

Esta conclusión, aunque irreprochable desde la perspectiva formal, resulta difícil de sostener hasta sus últimas consecuencias, entre otras razones porque requiere el desarrollo de un sinnúmero de actuaciones administrativas y judiciales carentes de contenido efectivo cuya única finalidad es evidenciar que se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública por el que no se sanciona al autor, todo lo cual constituye una clara violación de los principios de economía procesal y proporcionalidad, habida cuenta de que, al tiempo que se sujeta al autor de una defraudación regularizada a una innecesaria “pena de banquillo”, entretanto, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 180 LGT, queda en suspenso cualquier actuación administrativa (incluida la recaudatoria) hasta que el juez de lo penal dicte la resolución absolutoria.

Con la modificación del texto del artículo 180.2 LGT el legislador se posiciona definitivamente respecto a esta cuestión y considera que el comportamiento post-delictivo del contribuyente permite enervar el deber de la Administración de denunciar una defraudación tributaria cuando estime que la regularización practicada por el obligado tributario corrige plenamente las irregularidades cometidas. Luego,

⁴⁰⁵ En ese sentido parece que apunta la circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado.

considerando que el artículo 305 CP no deja de ser una norma penal en blanco⁴⁰⁶, desde la perspectiva de la armonización de los conceptos tributarios y penales en materia de delito contra la Hacienda Pública, lo dispuesto en el artículo 180.2 LGT adquiere especial significación cuando se interpreta conjuntamente con lo establecido en el artículo 191.1 LGT según el cual la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo es sancionable: “[...] salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 [...]”.

La referencia explícita a la regularización, que no figuraba en el anterior artículo 79 a) LGT (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio) y que también se advierte en el artículo 192.1 LGT, permite considerar que la presentación de una declaración-liquidación extemporánea completa y veraz, realizada antes del inicio de la comprobación administrativa, constituye una circunstancia determinante de atipicidad sobrevenida que impide la iniciación del procedimiento sancionador tributario por inexistencia de hecho sancionable. Luego, si dicha naturaleza jurídica rige cuando la cuota defraudada resulta inferior a 120.000 euros, no vemos razón para que no se aplique cuando la defraudación, por el mero hecho de exceder de dicha cuantía, se considera constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública.

En ese caso, los efectos eximentes de la regularización no solo alcanzaría a la responsabilidad penal por el delito contra la Hacienda Pública consumado sino también a los posibles delitos conexos (alzamiento de bienes, blanqueo de capitales, etc..) respecto a los cuales, si los efectos penales de la regularización tributaria se mantienen

⁴⁰⁶ En este sentido, resulta particularmente oportuna la reciente posición del Tribunal Constitucional que en el Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia de 4 de octubre de 2010, al examinar la incidencia del principio de legalidad penal respecto a los delitos contra la Hacienda Pública indica que: “[...] es necesario recordar que el delito de defraudación a la Hacienda Pública del artículo 349 del Código Penal de 1973 (que se corresponde con el actual 305 del Código Penal de 1995) se configura como un <<tipo penal en blanco>> (STC 62/1997 de 7 de abril, FJ 4), esto es, como una norma penal incompleta en la que <<la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración en una norma distinta>> (SSTC 127/1990, de 5 de julio, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 7) en la que los términos de la norma penal <<se complementan con lo dispuesto en leyes extrapenales (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 8). Y, a tal fin <<ha de tenerse en cuenta, también que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda Pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art.25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada [...] de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito>>, de tal manera que, <<dado que el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de 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>> (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ8)”.

en el ámbito de la punibilidad (excusa absolutoria), no quedarían a salvo de la posible acción penal de la que, además, el reconocimiento voluntario de la defraudación tributaria consumada sería una prueba de cargo difícilmente rebatible. Por el contrario, si al amparo del texto del nuevo artículo 180.2 LGT prospera la opinión doctrinal y jurisprudencial acerca del carácter atípico del delito contra la Hacienda Pública que ha sido debidamente regularizado antes del inicio de los procedimientos administrativo o judiciales tendentes a su persecución, dicha atipicidad se comunicaría también a los delitos conexos que quedarían desprovistos de trascendencia penal.

a) La regularización con ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación extemporánea realizada antes del inicio de los procedimientos de comprobación e investigación va acompañada del ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación cabe entender que el obligado tributario ha corregido voluntariamente todos los efectos derivados del incumplimiento tributario. Es decir, su comportamiento post-delictivo es pleno en la medida en que la corrección se proyecta tanto en el deber de declarar el hecho imponible realizado como en el deber de efectuar el pago de la cuota tributaria devengada. Por consiguiente, ante dicha actuación de reparación integral, la única consecuencia jurídica es la exigencia del recargo regulado en el artículo 27 LGT por la impuntualidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este es el supuesto específicamente previsto en el nuevo artículo 180.2 LGT, según el cual los posibles efectos eximentes de la responsabilidad penal de quien regulariza su situación tributaria están condicionados al pago de la deuda resultante de la autoliquidación presentada después de concluido el plazo voluntario de declaración e ingreso del tributo defraudado, sin que dicha obligación se extienda al recargo del artículo 27.2 LGT ni a los intereses de demora que pudiera liquidar la Administración Tributaria (art. 26.2 LGT).

Con ello, parece que, por el legislador, se acoge la doctrina mayoritariamente sostenida

tanto por la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁴⁰⁷, como por la Fiscalía General del Estado⁴⁰⁸ que exigen la reparación previa del daño patrimonial causado a la Hacienda Pública para reconocer efectos eximentes a la regularización tributaria. Sin embargo, una lectura más detenida de la norma quizás pueda aportar una interpretación algo más amplia de este requisito.

Si contrastamos el texto del nuevo artículo 180.2 LGT con el texto de la Disposición Adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, advertiremos que mientras el primero utiliza el término *pago*, la segunda se refiere al *ingreso* de la cantidad resultante de la *Declaración tributaria especial*. Luego, si bien el ingreso en efectivo constituye una de las formas en las que puede pagarse la deuda tributaria (art. 60.1 LGT), en la Sección 2ª del Capítulo IV del Título II de la LGT se regulan otras formas de pago de la obligación tributaria principal, siendo particularmente aplicables al presente caso el aplazamiento (art. 65 LGT), el fraccionamiento, la compensación (art. 71 LGT), o incluso el pago en especie (art. 60.2 LGT).

b) La regularización sin ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación extemporánea no va acompañada del ingreso de la cuota, únicamente puede entenderse regularizado el incumplimiento de la obligación tributaria consistente en declarar el hecho imponible y liquidar la deuda tributaria devengada. Luego, tratándose de un comportamiento post-delictivo distinto del anterior, es preciso analizar cuáles son sus efectos tanto tributarios como penales.

Según la norma tributaria, la consecuencia de la falta de pago será que, al recargo del artículo 27 LGT se le añade el del artículo 28 LGT (que se declaran expresamente compatibles por la ley) y el inicio inmediato del periodo ejecutivo para el cobro de la deuda liquidada y de los recargos. Sin embargo, ante el silencio de la norma penal, existe una polémica doctrinal y jurisprudencial acerca de si para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 305.4 CP es requisito indispensable el ingreso de la cuota resultante de la autoliquidación extemporánea.

⁴⁰⁷ Dicho criterio puede verse reflejado, entre otras, en la STS de 30 de octubre de 2001, STS de 15 de julio de 2002, STS de 20 de septiembre de 2000, STS de 3 de abril de 2003, STS de 30 de abril de 2003, STS de 30 de mayo de 2003, y en la STS de 1 de febrero de 2006.

⁴⁰⁸ Circular 2/2009 de 4 de mayo del Fiscal General del Estado.

CAPITULO TERCERO

Desde una perspectiva sistemática, nos alineamos con el sector doctrinal que en los últimos tiempos viene sosteniendo que el ingreso de la deuda tributaria resultante de una declaración extemporánea de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros, constituye un elemento más para valorar la voluntad regularizadora del contribuyente, pero no un requisito de obligada observancia en todos y cada uno de los supuestos que se reconoce una defraudación tributaria consumada⁴⁰⁹, de modo que dicho ingreso puede ser simultáneo a la presentación de la declaración-liquidación extemporánea o realizarse en un momento posterior.

Sin embargo, con arreglo al texto del nuevo artículo 180.2 LGT, parece que no se producirían los efectos eximentes sobre la responsabilidad penal del obligado tributario y, en consecuencia, la Administración deberá denunciar la defraudación tributaria reconocida por el propio obligado tributario al presentar la declaración-liquidación extemporánea.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, para determinar si el pago de la deuda defraudada constituye o no un presupuesto del beneficio penal recogido en el artículo 305.4 CP resulta indispensable determinar cuál es el tributo cuyo pago se elude. Es decir, a nuestro modo de ver, no es lo mismo regularizar una devolución indebidamente percibida, la falta de ingreso de una cuota a ingresar que tiene su origen en impuestos repercutidos (IVA, IIEE), o cantidades retenidas a terceros (IRPF), que regularizar el pago de un impuesto que afecta a la propia capacidad económica del contribuyente (IRPF ó IS).

En los tres primeros casos, el obligado tributario se habría beneficiado de las cantidades detraídas a otros contribuyentes o recibidas ilegítimamente de la Hacienda Pública, por lo que parece razonable que, para eximirle de la responsabilidad penal, se le exija el inmediato reintegro de dichos recursos públicos. Por el contrario, en el último supuesto, la elusión de un impuesto propio incide únicamente en la capacidad económica de la persona o entidad obligada a satisfacerlo y, si bien supone una merma de la recaudación tributaria prevista, en sí misma no constituye un acto de despatrimonialización de la Hacienda Pública (pues el derecho de crédito ha nacido con la realización del hecho

⁴⁰⁹ A mayor abundamiento puede verse el excelente trabajo de BLAZQUEZ LIDOY, A., “Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago? Análisis tributario a propósito de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado”, en << Revista de Contabilidad y Tributación >>, CEF, núm.343 pp. 87-128

imponible aunque permanezca ilíquido) sino únicamente un acto que dificulta o demora la efectiva percepción de un ingreso de derecho público.

Luego, desde el momento en que se reconoce voluntariamente el derecho de crédito mediante una autoliquidación extemporánea completa y exacta, se restablece el contenido esencial de la relación tributaria, quedando únicamente pendiente el cumplimiento de la obligación de pago, para lo cual, a nuestro modo de ver, podrían concederse al obligado tributario las mismas condiciones financieras que si la declaración se hubiera presentado en periodo voluntario.

Por otra parte, y pese a la literalidad de artículo 180.2 LGT, quizás deberíamos preguntarnos también acerca de cuál es la causa de que el obligado tributario no efectúe el ingreso de la cuota tributaria cuya defraudación ha reconocido, pues del mismo modo que debe rechazarse una regularización meramente documental, practicada a modo de estrategia defensiva ante la inminente exigencia de responsabilidad penal pero eludiendo deliberadamente el deber de resarcir a la Hacienda Pública, existen situaciones en las que la falta de pago vendría plenamente justificada por la situación patrimonial del contribuyente.

En particular, en estos momentos se nos plantean dos supuestos paradigmáticos: a) De una parte, el del obligado tributario en situación concursal; b) y, de otra, el del obligado tributario insolvente.

En el primer caso se encontraría el administrador concursal que, ante la constatación de la existencia de irregularidades fiscales en la contabilidad del concursado, se decide a presentar una declaración liquidación extemporánea antes de que dicha circunstancia sea descubierta por la Administración. Si la cuota tributaria no excede de 120.000 euros, el importe resultante de la autoliquidación (junto con el recargo del artículo 27.2 LGT y los intereses de demora) pasará a formar parte de la masa pasiva del concurso con carácter de deuda concursal.

Por el contrario, si la cuota tributaria regularizada supera los 120.000 euros, considerando que, declarado el concurso, no puede realizarse el pago de las deudas tributarias anteriores, por aplicación literal del artículo 180.2 LGT, la Administración

CAPITULO TERCERO

Tributaria vendría obligada a presentar la correspondiente denuncia por delito contra la Hacienda Pública, del que podrían llegar a considerarse autores la propia sociedad concursada y la persona que ostentara la condición de administrador en la fecha de la comisión de la defraudación.

Si, ante dicha perspectiva, el administrador concursal optara por ocultar las infracciones tributarias cometidas y no procediera a la regularización de la situación tributaria del concursado, aunque no ostentara la condición de administrador social en la fecha de la comisión del delito contra la Hacienda Pública, podría ser imputado en concepto de encubridor si es la Administración quien descubre la defraudación consumada antes de iniciarse el proceso concursal.

En el segundo caso se encontraría un obligado tributario que, habiendo cometido una defraudación tributaria, se decide a corregirla pero no dispone de patrimonio suficiente para hacer frente al pago de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea. Si el importe de la cuota defraudada no supera los 120.000 euros, la deuda autoliquidada (junto con el recargo del artículo 27.2 LGT) se exigirá por vía de apremio.

Sin embargo, ante la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de aplicar al pago forzoso de la deuda tributaria, la Administración procederá a declarar el crédito incobrable (art. 173.1.b LGT), de modo que, salvo solvencia sobrevenida del deudor, dicha deuda se extinguirá cuando se consuma el plazo de prescripción (art. 173.2 LGT). Más aún, si en el momento de presentar la declaración-liquidación extemporánea el deudor ya ha sido declarado fallido (art. 61 RGR), la deuda resultante de la regularización se dará de baja por referencia (art. 62.4 RGR).

Por el contrario, si la deuda resultante de la declaración extemporánea supera los 120.000 euros, la falta de ingreso determinará que, por la Administración, se denuncie la comisión de un delito contra la Hacienda Pública (y se suspenda el procedimiento de recaudación), aunque no exista ninguna perspectiva de cobro de la responsabilidad civil derivada del delito.

Cuando la insolvencia del contribuyente que desea regularizar su situación tributaria sea real y no traiga causa de actos deliberados de despatrimonialización, la exigencia de

pago simultáneo conduce inevitablemente a la imposibilidad de evitar la sanción penal por la defraudación tributaria consumada, lo cual introduce un factor de asimetría en el tratamiento criminológico de los contribuyentes difícilmente conciliable con el principio de igualdad.

Por el contrario, cuando la insolvencia sea aparente o ficticia, o resulte de actos de enajenación o gravamen sobre los bienes y derechos del obligado tributario realizados precisamente para eludir el pago de las deudas devengadas y ocultadas a la Administración, si en el momento de reconocer la comisión de un delito contra la Hacienda Pública no se ingresa la deuda resultante de la declaración-liquidación extemporánea, el obligado tributario se expone a la imputación de un delito de insolvencia punible (art. 257 del Código Penal) junto con el delito de defraudación tributaria.

Luego, en situaciones como las descritas, y en todas aquellas en las que está plenamente justificada la causa de la falta de pago, no parece razonable negar los efectos eximentes de la responsabilidad penal a una regularización practicada sin ingresar simultáneamente la deuda tributaria defraudada. Sin embargo, para no dejar vacía de contenido la regla contenida en el artículo 180.2 LGT, una vez más, deberíamos diferenciar según cuál sea el origen de la cuota tributaria que se regulariza.

A nuestro modo de ver, cuando se trate de devoluciones tributarias indebidamente recibidas y de cantidades repercutidas o retenidas que no se han ingresado, el efecto eximente de la regularización requiere el inmediato reintegro de los recursos públicos que el obligado tributario ha obtenido o que retiene en su poder sin causa justificada. Por el contrario, cuando se trata de impuestos propios, la falta de pago de la deuda tributaria regularizada debería recibir el mismo tratamiento en el ámbito penal que el que se le aplica en el ámbito administrativo. Por consiguiente, en el primer caso, la ausencia del ingreso simultáneo determinaría la inmediata presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, mientras que en el segundo la Administración Tributaria podría continuar con el procedimiento de recaudación de la deuda resultante de la declaración-liquidación extemporánea (art. 161.1.b LGT).

CAPITULO TERCERO

De todos modos, desde una perspectiva procesal, aunque la falta de ingreso no signifique que, en determinadas circunstancias, no pueda eximirse de pena al obligado tributario que presenta una declaración-liquidación extemporánea completa y veraz, por el tenor literal del artículo 180.2 LGT, difícilmente podrá evitarse que la Administración presente la denuncia y el Ministerio Fiscal la querrela por delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso corresponderá al imputado acreditar ante el juez de lo penal las razones por las que no efectuó el ingreso en el momento de presentar la declaración-liquidación extemporánea.

No obstante lo anterior, incluso en este caso, considerando que las circunstancias económicas del obligado tributario pueden variar a lo largo del procedimiento administrativo de tramitación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública examinado en el Capítulo anterior, cabría interrogarse también acerca de cuál sería el efecto que produciría el ingreso de la deuda resultante de la declaración-liquidación extemporánea realizado en un momento posterior al de su presentación pero antes de que por el órgano competente de la Administración tributaria se remita el expediente al Ministerio Fiscal o se pase el tanto de culpa a la autoridad judicial.

Es decir, según el artículo 161 LGT, cuando el ingreso de la deuda resultante de una autoliquidación extemporánea no se produce en el mismo día de su presentación, automáticamente se inicia el periodo ejecutivo de recaudación. Sin embargo, esta simultaneidad entre la declaración y el ingreso no se exige en la norma penal cuyo principal interés será determinar si el reconocimiento del incumplimiento tributario se ha realizado antes o después de la imputación de un delito contra la Hacienda Pública.

Luego, si el ingreso de la cuota resultante de una declaración-liquidación extemporánea presentada antes del inicio de las actuaciones inspectoras se realizase antes de que, concluidos los trámites administrativos, por el Delegado de la Agencia Tributaria, se presente la denuncia ante el Ministerio Fiscal, entendemos que, al igual que en el supuesto anterior, no procedería iniciar un procedimiento penal con la única finalidad de justificar que no se imponga una sanción penal a un obligado tributario que ha regularizado totalmente su situación tributaria antes del inicio del proceso penal.

Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, la primera causa de bloqueo que contiene en el artículo 305.4 CP únicamente constituye una presunción de espontaneidad que se cumple con la presentación de la declaración-liquidación antes del inicio del procedimiento de comprobación, en la medida en que afecta a la obligación de poner en conocimiento de la Administración la realización del hecho imponible. En cuanto al ingreso de la cuota, pensamos que se trata de un acto distinto del anterior que debe ser valorado caso por caso y que, desde la perspectiva penal, no parece que la norma impida que se realice en un momento posterior al de la presentación de la declaración-liquidación complementaria.

c) La comprobación administrativa del contenido de la regularización

Desde la perspectiva procesal lo primero que debe destacarse del texto del artículo 180.2 LGT es la referencia a que el reconocimiento derivado de la regularización debe ser completo, pues con ello se pone de manifiesto que la Administración debe comprobar el contenido de la declaración extemporánea presentada por el obligado tributario a fin de verificar si efectivamente incluye todos los elementos del hecho imponible realizado. Por consiguiente, es indiscutible que por el legislador se recepciona la doctrina que ha mantenido el Tribunal Supremo en el sentido de que la regularización que pretenda proporcionar cobertura ante la posible responsabilidad penal de quien presenta la declaración extemporánea debe ser completa y exacta, sin que sea admisible una regularización de carácter parcial⁴¹⁰.

Si esto es así, y sin perjuicio de las facultades de obtención de información que, con carácter general, se reconocen a los órganos de la Administración Tributaria, entendemos que incumbe al propio obligado tributario proporcionar a la Administración todos los elementos de prueba necesarios para efectuar dicha verificación. Si así no lo hiciere, o la documentación aportada resultare manifiestamente insuficiente o contradictoria con los datos obrantes en poder de la Administración, se expone a la presentación de la correspondiente denuncia para que sea el Juez quien compare la autoliquidación extemporánea realizada por el contribuyente con la que, a tal efecto, pueda realizar la Administración en el informe que acompaña la denuncia.

⁴¹⁰ En este sentido resulta particularmente ilustrativa la STS de 2 de junio de 2005

CAPITULO TERCERO

En cualquier caso, inmediatamente después de reconocer la facultad de la Administración para comprobar el contenido de la regularización, surge la duda acerca de cuál debería ser el procedimiento aplicable para efectuar dicha comprobación. En principio, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 141.b LGT, dicha función correspondería a los órganos de la Inspección de los tributos mediante la iniciación de un procedimiento inspector posterior a la presentación de la declaración extemporánea de la que resulten cuotas a ingresar superiores a 120.000 euros. Sin embargo, del texto de la norma no se desprende que queden excluidos de dicha función los órganos de gestión tributaria mediante la iniciación de un procedimiento de verificación de datos (art. 131 LGT) o de comprobación limitada (art. 136 LGT).

Dejando a un lado las cuestiones formales, para decidir si la regularización es adecuada para enervar la aplicación de la sanción penal, la Administración deberá contrastar el fundamento fáctico y jurídico de la autoliquidación extemporánea presentada por el contribuyente con los datos que obren en su poder y con los justificantes aportados por el propio obligado tributario. El problema surgirá cuando, por razones interpretativas, a juicio de la Administración, exista una diferencia cuantitativa entre la liquidación administrativa y la realizada por el contribuyente, pues si se considerara que la regularización no es completa, se le negará el efecto eximente y, en consecuencia, se denunciará la defraudación tributaria consumada, sin perjuicio de que en sede judicial se determine el alcance de dicha discrepancia sobre la responsabilidad penal del contribuyente.

Por ello, a la luz del principio de proporcionalidad, nos preguntamos cuál debería ser la diferencia económica para considerar que la regularización no es completa. Es decir, si únicamente tomamos la referencia cuantitativa ¿bastará con una mínima discrepancia en la cuota para inaplicar la norma de exención? A nuestro modo de ver, el elemento a considerar no será tanto el resultado económico de la liquidación administrativa como la trascendencia de los hechos deliberadamente ocultados por el contribuyente, pues una diferencia relativamente pequeña en el importe liquidado puede obedecer tanto un diferente método de cálculo como a una discrepancia de criterio jurídico.

Es decir, el carácter completo del contenido de la declaración extemporánea viene dado por el presupuesto fáctico del hecho imponible, de modo que si el obligado tributario lo

declara en su integridad, las posibles discrepancias con la Administración en la determinación del régimen tributario aplicable para determinar la base imponible o la cuota a ingresar no pueden ser la causa de que se prive a la regularización de sus efectos eximentes de la responsabilidad penal.

En definitiva, aunque la regularización tributaria completa se ve favorecida por una presunción de idoneidad cuantitativa de la que carece una regularización respecto a la cual la Administración Tributaria mantiene una discrepancia en cuanto al importe de la cuota a ingresar, de ello no se sigue que dicha regularización no pueda producir efectos eximentes de la sanción penal si se acredita suficientemente que la diferencia en el importe no obedece tanto a la ocultación maliciosa de elementos del hecho imponible como a criterios de aplicación de la normativa tributaria.

Otro aspecto del texto del nuevo artículo 180.2 LGT que, en nuestra opinión merece comentarse, es la indicación de que cuando la Administración *estime* que la regularización es completa y, siempre que se haya realizado el pago de la deuda tributaria resultante de la declaración-liquidación extemporánea, podrá continuar con el procedimiento administrativo.

La utilización del término *continuar* presupone la existencia de un procedimiento ya iniciado, lo cual lleva a interrogarnos acerca de cuál sería el procedimiento que, habiéndose iniciado antes de la presentación de una declaración-liquidación extemporánea, puede seguir una vez comprobada que resulta apta para considerar regularizada la situación tributaria del contribuyente.

En este sentido, es evidente que no puede tratarse de un procedimiento de comprobación y, menos aún de un procedimiento inspector, pues con arreglo a la primera de las causas de bloqueo enumeradas en el artículo 305.4 del Código Penal, únicamente se considera voluntaria la regularización realizada antes de que se notifique al contribuyente el inicio de las actuaciones administrativas tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. Obviamente, tampoco puede tratarse de un procedimiento sancionador tributario pues difícilmente podría iniciarse antes de que se efectúe la correspondiente comprobación del hecho imponible ocultado a la Administración.

CAPITULO TERCERO

Luego, todo parece indicar que el uso de dicha expresión es una consecuencia inercial del efecto suspensivo que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, produce la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Sin embargo, lo cierto es que se trata de situaciones completamente diferenciadas una de otra. En el primer caso, habiéndose iniciado un procedimiento de comprobación, y habida cuenta de la posible trascendencia penal de los hechos descubiertos por la acción de la Administración, en aplicación del principio constitucional de no duplicidad (*non bis in idem*), se suspende la actividad administrativa hasta conocer la decisión del Ministerio Fiscal, de modo que, si se presenta querrela criminal, dicha situación se mantiene hasta que, primero el Juez instructor y, en su caso, el Juez sentenciador, determinen si los hechos pueden ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Por el contrario, cuando los hechos presuntamente delictivos no los descubre la Administración sino que los reconoce voluntariamente el propio obligado tributario no se ha iniciado ningún procedimiento tributario que, primero, deba suspenderse y, después, pueda continuar si la regularización exonera de responsabilidad penal al obligado tributario.

Por ello, la única interpretación que, en nuestra opinión, permitiría salvar el texto de la norma sería entender que, tras la presentación de una declaración-liquidación extemporánea de la que resulten cuotas tributarias a ingresar por importe superior a 120.000 euros, la Administración debe iniciar un procedimiento de comprobación para, a la vista de la documentación aportada por el contribuyente, determinar si la regularización es completa y exacta.

Si de dicha comprobación preliminar se constata que el comportamiento post-delictivo del obligado tributario produce los efectos establecidos en el artículo 305.4 del Código Penal, podrá continuarse con el procedimiento, en cuyo caso no cabe descartar que se dicte una liquidación administrativa en caso de que exista alguna discrepancia de carácter interpretativo que, a juicio de la Administración, determine una cuota a ingresar superior a la autoliquidada por el obligado tributario. Por el contrario, si de la verificación de la declaración-liquidación extemporánea se advierte que no contiene la totalidad del hecho imponible realizado y ocultado en su momento a la Administración, dicho procedimiento de comprobación se suspendería y se remitiría el expediente al

Ministerio Fiscal o se pasaría el tanto de culpa a la autoridad judicial.

3.1.2.- La regularización tributaria realizada después del inicio de la comprobación administrativa

Partiendo de que no existe norma alguna que impida que un contribuyente presente una autoliquidación con posterioridad al inicio de la actuación inspectora, a continuación trataremos de analizar los efectos que se derivan de una regularización de cuotas tributarias no ingresadas superiores a 120.000 euros efectuada en el curso de un procedimiento de comprobación.

Según la normativa tributaria, la regularización practicada una vez iniciadas las actuaciones inspectoras no excluye la imposición de sanciones tributarias. Por consiguiente, la autoliquidación presentada después de iniciarse un procedimiento de comprobación (y en particular el procedimiento inspector), al no provocar la atipicidad sobrevenida de la infracción consumada, no afecta a la potestad sancionadora de la Administración.

En el ámbito de la responsabilidad penal, del texto del artículo 305.4 CP podría extraerse una conclusión semejante. La primera de las causas de bloqueo establecidas por la norma penal convierte a la regularización realizada una vez iniciado el procedimiento inspector en un acto aparentemente irrelevante. Sin embargo, a nuestro modo de ver, dicha interpretación merece alguna matización, pues, como veremos a continuación, la presentación de una declaración-liquidación completa y veraz en el curso de un procedimiento de comprobación produce efectos jurídicos que, en determinadas circunstancias, pueden incluso llegar a eximir de responsabilidad penal al contribuyente que regulariza su situación tributaria al tener conocimiento de la actuación de la Administración tributaria.

Siguiendo con el razonamiento desarrollado en los apartados anteriores, la regularización realizada en un momento posterior al inicio de las actuaciones inspectoras no puede, en principio, considerarse voluntaria o espontánea, siempre que se acredite (o pueda presumirse) que el contribuyente conocía el inicio del procedimiento de comprobación. Luego, dicho comportamiento post-delictivo no debería recibir el

mismo tratamiento jurídico que el descrito para el caso de que la regularización de realice antes de la actuación de los órganos de la Administración tributaria. Sin embargo, de ello no se sigue que la actuación unilateral del contribuyente no produzca efecto alguno en la determinación del alcance de su responsabilidad penal, pues el principio de igualdad impide que al obligado tributario que regulariza su situación tributaria se le aplique el mismo tratamiento que al defraudador que persiste en su voluntad de quebrantar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, y desde una perspectiva procesal, la principal cuestión a decidir es si iniciado un procedimiento administrativo de comprobación se recibe una declaración-liquidación de la que se desprenden cuotas superiores a 120.000 euros, pueden continuarse las actuaciones inspectoras o debe remitirse inmediatamente el expediente al Ministerio Fiscal.

A nuestro modo de ver, el sentido de la actuación del contribuyente, en principio, no debería alterar la posición procesal de la Administración tributaria que, antes de presentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, viene obligada a verificar no solo la existencia de indicios suficientes que pongan de manifiesto la posible realización de un hecho imponible no declarado (y, en su caso, que el importe de la cuota tributaria dejada de ingresar puede superar el límite establecido en la norma penal), sino también del grado de culpabilidad imputable a quien presuntamente ha cometido una defraudación tributaria delictiva. Por ello, que sea el contribuyente quien reconozca el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, aunque refuerza la prueba del elemento objetivo del tipo penal, no significa que exonere a la Administración denunciante del deber de justificar, al menos indiciariamente, la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario⁴¹¹.

⁴¹¹ En este sentido resulta ilustrativo el criterio sostenido en un informe del Fiscal General del Estado de 22 de mayo de 1995, según el cual: "[...] *el paso del tanto de culpa es una denuncia cualificada por su emisor, por el modo de adquisición de la noticia criminis y por ir acompañada de los correspondientes testimonios*", añadiendo más adelante que: "[...] *la decisión de la Administración Tributaria de remitir un expediente (...) no puede ser concebida como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de la cuota defraudada 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 solo en su vertiente objetiva, sino también la culpabilística.*"

Dicho de otro modo, en aquellos casos en los que un obligado tributario que presentó una declaración completa y veraz dentro del plazo legalmente establecido de la que resulta una cuota que difiere en más de 120.000 euros respecto a la cuota resultante de una declaración-liquidación complementaria presentada una vez iniciado un procedimiento de comprobación⁴¹², en la medida en que la falta de ingreso no traiga causa de la ocultación del hecho imponible realizado, la regularización, aún realizada después del inicio de las actuaciones inspectoras, puede poner de manifiesto precisamente la ausencia de dolo en la decisión del contribuyente, en cuyo caso consideramos que por una discrepancia de tipo interpretativo, que afecta a la liquidación pero no a la declaración, no procedería presentar la denuncia por un delito contra la Hacienda Pública si no va acompañada de una prueba específica de la intención defraudadora del contribuyente.

a) Con ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la regularización realizada en el curso de las actuaciones inspectoras va acompañada del ingreso de la cuota tributaria, incluso cuando, por las circunstancias del caso, proceda presentar la correspondiente denuncia ante el Ministerio Fiscal, el comportamiento post-delictivo del contribuyente afectará, no solo al contenido de la querrela que eventualmente decida interponerse, sino también a la resolución judicial que pueda dictarse una vez concluido el procedimiento penal.

Cuando la regularización es completa y ha ido acompañada de ingreso, la cuota defraudada coincidirá con la cuota autoliquidada por el contribuyente en cuyo caso no procederá ejercer la acción civil derivada del delito, pues el perjuicio económico habrá sido reparado en su integridad. Por otra parte, la presentación de la declaración-liquidación constituye un hecho susceptible de ser considerado una confesión a los efectos de aplicar la atenuante del art. 21.4º CP⁴¹³ y, en la medida en que la declaración-

⁴¹² Supongamos que se trata de una declaración-liquidación extemporánea en la que no se alteran los hechos declarados sino únicamente se modifica la aplicación de un determinado régimen jurídico o la interpretación de la norma aplicable más favorable al contribuyente (beneficios fiscales, imputación temporal, calificación, etc....)

⁴¹³ En este sentido resulta significativo el régimen establecido en el nuevo artículo 31 bis 4 del CP (en la redacción dada por la Ley Orgánica 5/2010) según el cual: "*Solo 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 [...]; c)]Haber*

liquidación vaya acompañada de ingreso, se cumple también con lo dispuesto en el artículo 21.5º CP para considerar aplicable la atenuante de reparación del daño.

En este escenario, en el que no existe contradicción entre la Administración y el contribuyente, desde la perspectiva procesal, la actuación post-delictiva, aún cuando no sea suficiente para evitar el inicio de un proceso penal, sí que constituye una actuación de entidad suficiente para justificar una sentencia de conformidad en la que se imponga la pena en su grado inferior y se suspenda la ejecución de la sanción privativa de libertad (art. 81.3ºCP). Luego, en aquellos casos en los que la regularización facilita la finalización del proceso penal mediante una sentencia condenatoria de estas características, la única diferencia que se produce respecto a la autoliquidación extemporánea y no espontánea que tiene por objeto una cuota inferior a 120.000 euros, vendrá expresada en el importe de la multa que se imponga al obligado tributario.

En definitiva, cuando un contribuyente regulariza su situación tributaria una vez iniciado el procedimiento inspector, si de la declaración-liquidación resulta una cuota a ingresar inferior a 120.000 euros, la Administración tributaria le impondrá una sanción administrativa por infracción tributaria (art.191 LGT) a la que presumiblemente podrá aplicarse la reducción por conformidad (art. 188.1.b) LGT) y, si va acompañada de ingreso, la reducción por pago (art. 188.3 LGT). Por el contrario, si la cuota a ingresar supera dicha cuantía, será el juez quien en la sentencia condenatoria, dictada en conformidad, le impondrá una multa pecuniaria entre el 100 y el 600 por ciento del importe defraudado, junto a una pena privativa de libertad que quedará suspendida.

b) Sin ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación no va acompañada del ingreso de la deuda, se trata de una actuación post-delictiva que, al tiempo que permite aplicar la atenuante de confesión, establece el importe de la responsabilidad civil derivada del delito y deja expedita la posibilidad de que, mediante un ingreso total o parcial realizado en un momento posterior, pueda aplicarse también la atenuante de reparación.

procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito [...]”.

No obstante, de persistir en la falta de ingreso de la deuda tributaria defraudada, la sentencia condenatoria, sin perjuicio de que pueda dictarse de conformidad, además de la pena privativa de libertad y de la multa pecuniaria que el juez estime aplicable, contendrá un pronunciamiento sobre el importe de la responsabilidad civil derivada del delito que, salvo prueba en contrario, coincidirá con la cantidad liquidada por el obligado tributario. En este caso, corresponde al juez encargado de la ejecución de la sentencia valorar la situación económica del condenado a fin de concederle facilidades para el pago (art.126 CP) y, en su caso, suspender la ejecución de la pena privativa de libertad.

c) Efectos de la conformidad prestada a la regularización practicada por la Inspección

Un caso particular de regularización es aquella que, en lugar de formalizarse mediante una declaración-liquidación extemporánea, se manifiesta mediante la conformidad del contribuyente a la propuesta que le realiza la Inspección de los tributos al finalizar la instrucción de un procedimiento de comprobación⁴¹⁴. Es decir, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 187.1.d) LGT, la conformidad del obligado tributario se considera un hecho relevante para decidir el importe de la sanción tributaria aplicable, cabe interrogarse también acerca de los efectos penales del comportamiento consistente en aceptar la propuesta de regularización que efectúa la Administración una vez finalizada la comprobación de la situación tributaria del contribuyente y de la que se desprende una cuota a ingresar superior a 120.000 euros.

En este orden de cosas, la primera cuestión a resolver proviene de la regla contenida en el artículo 209.2 LGT según la cual cuando transcurren más de tres meses desde la conclusión de un procedimiento inspector sin que se haya iniciado el procedimiento sancionador, la ley no permite que, con posterioridad a dicha fecha, se inicien actuaciones tendentes a determinar la posible comisión de una infracción tributaria. Luego, en aquellos casos en los que de un acta suscrita en conformidad resulte una

⁴¹⁴ Particularmente indicado resulta plantearse dicha situación cuando lo que se suscribe es un acta con acuerdo pues, según lo establecido en el artículo 155.1 LGT dicha figura se aplica en aquellos casos en los que para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

CAPITULO TERCERO

cuota superior a 120.000 euros, podría entenderse que la Administración tributaria dispone del mismo plazo para decidir si presenta (o no) la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

A nuestro modo de ver, y de conformidad con lo establecido en el artículo 260 LECr, el deber de denunciar la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva no se encuentra sujeto a un periodo preclusivo, transcurrido el cual decae la facultad de impulsar el ejercicio de la acción penal. Sin embargo, otra cosa distinta será valorar el fundamento fáctico de la denuncia cuando, como consecuencia del cierre del procedimiento sancionador tributario, la Administración no dispone del cauce legalmente establecido para obtener las pruebas o indicios de la culpabilidad del obligado tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, una situación como la descrita podría resolverse a luz del principio de presunción de inocencia. Si en el acta de conformidad no figura la indicación del actuario acerca de la existencia de indicios de culpabilidad (art. 153.g) LGT) y, por el transcurso del plazo del artículo 209.2 LGT, no puede iniciarse un procedimiento sancionador tributario, cabe entender que, a juicio de la Inspección, la conducta del contribuyente no genera responsabilidad infractora. Por consiguiente, en idénticas circunstancias, si la cuota resultante del acta de conformidad supera los 120.000 euros, para fundamentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, la Administración debería disponer elementos de prueba distintos a los obtenidos en el procedimiento de comprobación que desvirtúen la presunción de inocencia y pongan de manifiesto, al menos indiciariamente, la existencia del elemento subjetivo en el comportamiento del obligado tributario.

Por otra parte, a efectos de establecer la responsabilidad penal en aquellos casos en los que los hechos regularizados por la Administración tributaria se consideren constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, cabe interrogarse acerca de si la conformidad del obligado tributario puede considerarse como una confesión a los efectos de aplicar la atenuante del artículo 21.4º CP. En este sentido, considerando que la propia norma tributaria permite reducir la sanción cuando el contribuyente acepta la propuesta de liquidación que se le presenta, no vemos inconveniente alguno en reconocerle un efecto semejante en el ámbito penal, aunque ciertamente no tendrá la

misma entidad que la confesión realizada mediante la presentación de una declaración-liquidación y, en todo caso, quedará sujeto a la valoración del juez de lo penal.

Por último, otra de las cuestiones a resolver cuando la denuncia se sustenta en un acta de conformidad son las consecuencias del ingreso de la cuota liquidada por la Inspección de los tributos. A tal efecto, nos remitimos a lo indicado en el apartado anterior respecto a la presentación de una declaración-liquidación una vez iniciado el procedimiento inspector pues, desde la perspectiva patrimonial, en uno y otro caso, al presentar la denuncia ya se habrán reparado los efectos económicos del delito consumado.

3.1.3.- La regularización practicada en caso de suspensión injustificada de las actuaciones inspectoras o de incumplimiento del plazo para finalizar el procedimiento

Una de las situaciones en las que se pone de manifiesto la discordancia entre los efectos de la regularización tributaria y la regularización con efectos penales es aquella en la que la declaración-liquidación extemporánea se presenta después de transcurridos más de seis meses de interrupción injustificada o de excedido el plazo para dictar la resolución por la que finaliza el procedimiento inspector.

En este caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.2.b) LGT, es indiscutible que la ineficacia del acto de iniciación del procedimiento inspector comporta que la regularización, siempre que vaya acompañada del correspondiente ingreso⁴¹⁵, enerva la responsabilidad infractora. Sin embargo, desde la perspectiva penal, es obvio que el comportamiento post-delictivo realizado en el curso de un procedimiento inspector no puede considerarse “espontáneo” pues, lejos de expresar un verdadero arrepentimiento, pone de manifiesto una acción deliberada que busca minimizar las consecuencias de un incumplimiento tributario descubierto por la Administración⁴¹⁶.

⁴¹⁵ A diferencia de lo establecido en el artículo 27.2 LGT, el artículo 150.2.g) LGT únicamente reconoce el efecto eximente de la sanción tributaria al ingreso efectuado antes de que se reanuden las actuaciones inspectoras injustificadamente interrumpidas o antes de que se realice la primera actuación posterior al agotamiento del plazo indicado en el artículo 150.1 LGT.

⁴¹⁶ En este sentido IGLESIAS RIO plantea con gran precisión las distintas posiciones doctrinales acerca de la incidencia que la voluntad regularizadora representa en la decisión del legislador de conceder el beneficio de la impunidad del delito consumado. Desde una perspectiva penal, son mayoría quienes consideran que en aquellos casos en los que objetivamente resulte acreditado que el obligado tributario ha

Ante esta paradoja, parece que se impone la postura jurisprudencial que extiende al ámbito penal las consecuencias del incumplimiento de los plazos legalmente establecidos para concluir un procedimiento inspector⁴¹⁷. Luego, si la declaración-liquidación extemporánea, aún presentada después de tener conocimiento de las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria, por razones formales, se equipara a la regularización eximente de responsabilidad penal, su tratamiento debería ser el mismo que el expuesto respecto a la presentada antes del inicio de las actuaciones inspectoras.

3.1.4.- La regularización practicada una vez consumada la prescripción tributaria

Con carácter general, y salvo algunas notables excepciones⁴¹⁸, se considera que la consumación del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 66.a) LGT) no produce efectos más allá del ámbito tributario y, por consiguiente, en principio no afecta al ejercicio de la acción penal en caso de que la defraudación revista carácter criminal⁴¹⁹. Sin embargo, algunos autores⁴²⁰ se han planteado si la prescripción tributaria produce un efecto equiparable a la regularización voluntaria eximente de pena, puesto que en uno y otro caso, en el momento de imputarse la posible comisión de un delito de

tenido un conocimiento directo o indirecto del propósito de la Administración de iniciar actuaciones de comprobación del impuesto y periodo defraudados, no cabe reconocer efectos eximentes a la regularización sino, en todo caso, efectos atenuantes de la pena. Por el contrario, desde una perspectiva fiscal, la eficacia jurídica de los actos del procedimiento inspector viene determinada por la norma tributaria, de modo que el principio de legalidad exige asumir también penalmente la eventual ineficacia de aquellos actos o trámites que resultan contrarios a ella y, por consiguiente, despojar al artículo 305.4 CP de todo elemento subjetivo que recuerde la figura del desistimiento activo o al arrepentimiento. IGLESIAS RIO, M.A., *op. cit.* p. 301 y ss.

⁴¹⁷ En este sentido se pronuncian entre otras SAP Barcelona de 23 de julio de 1996 y 11 de enero de 2007, SAP Madrid de 4 de septiembre de 1998, y SAP Sevilla de 16 de febrero de 2006.

⁴¹⁸ BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, entre otros, consideran que dicha situación carece de sentido pues: "[...] *prescrita la infracción tributaria, se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad de delito fiscal.*" BAJO FERNANDEZ M., y BACIGALUPO, S., *op. cit.* p.266.

⁴¹⁹ El plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es autónomo e independiente del plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar una liquidación tributaria y, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 63/2005, de 14 de marzo, STC 29/2008, de 20 de febrero, STC 147/2009, de 15 de junio y STC 95/2010, de 15 de noviembre) únicamente se interrumpe mediante un acto de interposición judicial o de dirección del procedimiento penal contra el presunto autor del delito.

⁴²⁰ Al respecto puede verse SILVA/MOLINS/MELERO, <<*El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente*>> en Revista de Técnica Tributaria, núm.44, 1999, p.83. También se posiciona en este sentido CHOCLAN MONTALVO por considerar que una vez prescrita la obligación tributaria el contribuyente no puede ya regularizar su situación, circunstancia que, desde la perspectiva penal, le haría de peor condición respecto al defraudador cuya deuda tributaria no ha prescrito en el momento de iniciarse la actuación del juez de lo penal. CHOCLAN MONTALVO., <<*Consumación y prescripción del delito fiscal*>>, AP, 10/2000, p.231.

defraudación se habrá extinguido la obligación tributaria nacida con el hecho imponible, ya sea como consecuencia del pago, ya sea como consecuencia de la prescripción.

A nuestro modo de ver, no se trata de situaciones totalmente análogas entre otras razones porque la regularización requiere una actuación post-delictiva del contribuyente a la que la norma penal asocia un determinado beneficio de política-criminal, mientras que la prescripción se produce por la inactividad tanto de la Administración tributaria como del contribuyente. Además, a diferencia del ingreso extemporáneo, la eventual extinción de la deuda tributaria por prescripción no significa que se haya reparado el daño causado por la defraudación tributaria delictiva sino todo lo contrario: se consolida definitivamente el perjuicio causado a la Hacienda Pública como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias⁴²¹.

En este sentido, a efectos interpretativos, mención especial merece la nueva redacción dada al artículo 305 CP por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, puesto que el apartado quinto (de nueva introducción) el legislador indica que la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública comprende únicamente la deuda tributaria que no haya podido ser liquidada por la Administración ya sea por prescripción u otra causa legal. Luego, con ello, la norma penal pone de manifiesto que la prescripción tributaria únicamente afecta al elemento extrapenal del delito contra la Hacienda Pública o lo que es lo mismo, a la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recaerá respecto al condenado.

Por consiguiente, si la prescripción tributaria no afecta a la responsabilidad penal del defraudador, no vemos inconveniente alguno en aplicar en este caso el régimen de la eximente de regularización, pues de no hacerlo se le haría de peor condición respecto de cualquier otro contribuyente a quien se impute el delito antes de que prescriba el derecho de la Administración a comprobar su situación tributaria. Otra cosa distinta será valorar el efecto que la prescripción tributaria produce respecto al deber de denunciar que recae sobre los órganos de la Administración tributaria cuando disponen de indicios

⁴²¹ En este sentido se pronuncia también el Tribunal Supremo en la sentencia de 6 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9271) y, sobretodo, en la sentencia de 15 de julio de 2002 (RJ 8709) donde concluye que: "[...] nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislado y de la ley. La consecuencia, es, por tanto, que una deuda prescrita no es una deuda regularizada."

de la posible comisión de un delito de defraudación, pues si bien es cierto que prescripción tributaria no produce efectos penales, de ello no se sigue que no produzca efectos procesales. Es decir, una vez más, las posibilidades de ejercer la acción penal dependen de la fundamentación fáctica de la denuncia y, por consiguiente, del resultado de la actuación desarrollada por la Inspección de los tributos.

a) Efectos de la prescripción tributaria consumada antes del inicio de actuaciones inspectoras

Con carácter general, consumado el plazo de prescripción del derecho a comprobar un determinado periodo impositivo, la Administración Tributaria difícilmente podrá denunciar la comisión de una defraudación tributaria como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en el curso de un procedimiento inspector, pues la presunción de certeza que asiste al contribuyente, así como la presunción de inocencia que asiste a cualquier ciudadano ante el ejercicio del *ius puniendi*, impedirían el ejercicio de una acción penal fundamentada en elementos de prueba indebidamente obtenidos.

Dicho de otro modo, si pese a la prescripción del periodo impositivo en el que se produjeron los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, se iniciaran actuaciones inspectoras de las que se obtuviesen pruebas de la comisión de un defraudación tributaria por importe superior a 120.000 euros, tales elementos probatorios no podrían utilizarse para fundamentar una sentencia condenatoria del delito cometido, pues desde la perspectiva del proceso penal, cabría entender que todo aquello que fue obtenido en el curso de un procedimiento que no debió iniciarse estará viciado, y no podrá desvirtuar las presunciones y garantías que amparan al contribuyente.

Otra cosa distinta ocurrirá si dichos elementos probatorios son obtenidos por otros cauces, ya sea de la denuncia de un particular, o como consecuencia de hechos puestos de manifiesto en otros procedimientos de comprobación del propio contribuyente⁴²² o de otros contribuyentes respecto a los cuales no se ha consumado el plazo de prescripción tributario. En este caso, la Administración Tributaria tiene el deber de denunciar la posible comisión del delito de defraudación y de aportar cuantas pruebas e indicios

⁴²² Se trata fundamentalmente de los hechos descubiertos en ocasión de la comprobación de periodos impositivos no prescritos o respecto a los cuales la prescripción se habría producido después de iniciado el procedimiento inspector.

obren en su poder a fin de que sean examinadas por el Ministerio Fiscal y, en su caso, por el órgano judicial. Asimismo, el inicio del proceso penal, podría tener su origen no tanto en la denuncia de la Administración como en las propias investigaciones del Ministerio Fiscal, o incluso en una querrela presentada por cualquier ciudadano en ejercicio de la acción popular.

Por consiguiente, considerando que el plazo de prescripción penal es superior al de prescripción tributaria, y aunque lo cierto es que hasta ahora no ha sido frecuente⁴²³, la imputación de un delito contra la Hacienda Pública podría realizarse una vez prescrito el derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria de un determinado contribuyente. Luego, desde la perspectiva del artículo 305.4 del Código Penal, debe reconocerse a cualquier obligado tributario la posibilidad de regularizar su situación antes de que se inicie el proceso penal para sancionar el delito que pudiera haber cometido, sólo que en este caso el pago que pueda realizar, como consecuencia del reconocimiento de la defraudación tributaria consumada, no puede imputarse a la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible que en su momento se ocultó, y que la Administración no ha sido capaz de descubrir dentro del plazo que la ley le confiere para comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Hasta la aprobación del Real Decreto-ley 12/2012 se ha venido entendiendo que, cuando los hechos presuntamente delictivos no son descubiertos por la acción de la Administración sino reconocidos por el propio obligado tributario, si se refieren a un periodo impositivo respecto al cual ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar la veracidad y exactitud del contenido de la declaración-liquidación extemporánea, era obligado dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal para que dicha verificación se realice en el marco del proceso penal, con el auxilio de los funcionarios de la Inspección.

Sin embargo, en el segundo párrafo del nuevo artículo 180.2 LGT parece que se extiende la aplicación de la regla contenida en el párrafo primero a los periodos

⁴²³ De aprobarse las medidas previstas actualmente por el Gobierno para modificar el artículo 305 del Código Penal, el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública puede quedar fijado en diez años, en cuyo caso es previsible un notable incremento de las actuaciones de persecución de la defraudación tributaria más allá de los procedimientos administrativos de comprobación e investigación.

CAPITULO TERCERO

impositivos prescritos, de modo que ante la regularización del “quinto año”, si la Administración entiende que el obligado tributario ha efectuado un reconocimiento completo del hecho imponible y ha pagado la deuda tributaria defraudada, no será necesario presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Desde una perspectiva procesal, la norma contenida en el segundo párrafo del artículo 180.2 LGT responde al principio de economía, pues facilita las regularizaciones de periodos prescritos evitando la iniciación de un proceso penal cuando, desde el inicio, se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 305.4 del Código Penal para entender que ha desaparecido la responsabilidad criminal del autor de la defraudación tributaria.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, en numerosas ocasiones la aplicación efectiva de esta norma resultará difícilmente conciliable con la situación que se produce en el momento en que la Administración recibe una declaración-liquidación extemporánea de un periodo respecto al cual han transcurrido más de cuatro años desde el devengo de la obligación tributaria, entre otras razones porque si el efecto eximente de la responsabilidad penal se condiciona al completo reconocimiento (y pago) de la deuda tributaria nacida de la realización de un hecho imponible no declarado, dicha circunstancia no puede verificarse por la Administración cuando se regulariza un periodo impositivo de imposible comprobación en vía administrativa.

Luego, salvo que también se modifique la regla contenida en el artículo 70.3 LGT (y lo dispuesto en los artículos 115 y 141 LGT), o se establezca un procedimiento específico para realizar dicha comprobación antes de presentar la denuncia, no alcanzamos a entender cómo se justifica que, evidenciada una defraudación tributaria por importe superior a 120.000 euros, no se inicie un proceso penal para determinar si constituye o no delito contra la Hacienda Pública sin antes asegurarse de que el comportamiento postdelictivo del obligado tributario resulta conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 180.2 LGT.

Por otra parte, desde una perspectiva sistemática, debemos significar que a un periodo impositivo prescrito resulta de imposible aplicación la regla contenida en el primer párrafo del artículo 180.2 LGT en el sentido de que si la Administración no traslada el

expediente a Ministerio Fiscal o pasa el tanto de culpa a la autoridad judicial por entender que el contribuyente ha regularizado su situación tributaria, podrá continuar con el procedimiento administrativo, pues la prescripción del periodo impositivo en el que se cometieron los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública impide no sólo la liquidación de la deuda (que se supone ingresada) sino la iniciación de un procedimiento sancionador tributario que tenga por objeto los mismos hechos.

En definitiva, desde la perspectiva de los procedimientos tributarios, la regularización de un periodo impositivo prescrito no es comparable a la regularización de un periodo impositivo no prescrito. En el primero la Administración no tiene acceso a verificar la veracidad y exactitud del contenido de la declaración-liquidación extemporánea presentada por el obligado tributario, mientras que en el segundo mantiene plenamente vigentes sus potestades de comprobación, investigación, liquidación y sancionadoras.

Luego, considerando que la norma introducida por el Real Decreto-ley 12/2012 no configura la dispensa de denuncia como un deber sino como una facultad, en aquellos casos en los que la Administración tenga dudas razonables acerca del contenido de la declaración-liquidación extemporánea recibida, debería remitir el expediente al Ministerio Fiscal para que en dicha sede se compruebe si constituye o no un completo reconocimiento del hecho imponible inicialmente ocultado por el contribuyente.

En este caso, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 773.2 de la Ley del Enjuiciamiento Criminal, la comprobación del contenido de una regularización que tenga por objeto periodos impositivos prescritos debe realizarse antes de la efectiva iniciación del proceso penal, de modo que si las diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal confirman que el comportamiento posdelictivo del contribuyente cumple las condiciones establecidas en el artículo 180.2 LGT no se presentará la querrela y se devolverá el expediente a la Administración Tributaria, mientras que si se ponen de manifiesto hechos o circunstancias que permanecen ocultos, se iniciará el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

b) Efectos de la prescripción consumada durante el curso de las actuaciones inspectoras

Si, como consecuencia de la inobservancia de los plazos para practicar la liquidación o por ineficacia sobrevenida de los actos interruptivos del procedimiento inspector, la prescripción tributaria se produce después de iniciadas las actuaciones inspectoras, su efecto jurídico únicamente se proyecta sobre la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación, pero, en principio, no invalida el contenido de las actuaciones inspectoras (instrucción) desarrolladas hasta ese momento.

Luego, a nuestro modo de ver, si la Administración tributaria dispone de elementos de prueba que pongan de manifiesto la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública debe ponerlos en conocimiento del Ministerio Fiscal. En este caso, el obligado tributario podría beneficiarse de la exención de pena si regulariza su situación antes de que se inicie el proceso penal, pues no operaría la primera causa de bloqueo sino la tercera.

c) El ingreso de una deuda tributaria prescrita para regularizar una defraudación no prescrita

A diferencia de los supuestos examinados en los apartados anteriores, desde la perspectiva del artículo 305.4 CP, el ingreso de una deuda tributaria prescrita cuando todavía no se ha consumado la prescripción penal del delito contra la Hacienda Pública, constituye una regularización voluntaria respecto a cuyo contenido y veracidad no cabe un pronunciamiento previo de los órganos de la Administración tributaria. Luego, considerando que, en este caso, solo el juez puede valorar si la declaración-liquidación presentada incluye la totalidad de los elementos constitutivos del hecho imponible, al recibir una declaración-liquidación de la que resulta una cuota ingresar superior a 120.000 euros por un periodo prescrito, cabe entender que la Administración tributaria debe pasar inmediatamente el tanto de culpa al Ministerio Fiscal.

Sin embargo, mediante el segundo apartado de la Disposición Final primera del Real Decreto-Ley 12/2012 se ha modificado el texto del artículo 221.1.c) de la LGT en el sentido de indicar que en ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan

servido para obtener la exoneración de la responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley, con lo cual indirectamente parece que el legislador autoriza a la Administración tributaria a comprobar si la regularización practicada por el contribuyente es correcta, en cuyo caso no vendría obligada a remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial.

La finalidad de la norma es clara: impedir que una vez alcanzado el propósito de evitar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, por el obligado tributario se reclame la devolución de ingresos indebidos con fundamento en la prescripción de la deuda tributaria. Sin embargo, para evitar que prospere una reclamación de estas características, del nuevo texto del artículo 221.1.c) LGT se desprende que no tendrá el carácter de *indebido* el ingreso de una deuda tributaria resultante de una autoliquidación extemporánea de importe superior a 120.000 euros, imputable a un periodo respecto al cual ha prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación pero no ha prescrito la acción para exigir la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública (el denominado “*quinto año*”), siempre que la Administración Tributaria no denuncie la comisión de la defraudación consumada por entender que la regularización es completa y veraz.

Si esto es así, *a sensu contrario* siguen siendo indebidos y, por consiguiente, deben devolverse de oficio los ingresos (i) resultantes de una regularización de importe inferior a 120.000 euros imputables a deudas devengadas en un periodo impositivo prescrito; (ii) los resultantes de una autoliquidación extemporánea de importe superior a 120.000 mediante la que se regularizan deudas tributarias devengadas en periodos impositivos en los que se ha consumado la prescripción tributaria y la penal; (iii) y también los de importe superior a 120.000 euros correspondientes a la regularización del quinto año en caso de que la Administración presente la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Como puede verse, en el primer caso se mantiene el tratamiento general de la norma, independientemente del periodo impositivo del que proceda la deuda tributaria, mientras que en el segundo y, sobre todo, en el tercer supuesto, el derecho a la devolución se condiciona no sólo a la cuantía y al periodo impositivo objeto de regularización, sino a la decisión de la Administración de promover o no el inicio de un proceso penal para

CAPITULO TERCERO

sancionar la defraudación tributaria reconocida por el contribuyente.

Planteada la cuestión en estos términos, cuando la declaración-liquidación extemporánea tenga por objeto un periodo impositivo respecto al cual ha prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 69.3 LGT, no existirá deuda tributaria a la que imputar el pago realizado por el contribuyente. Luego, para evitar ordenar su devolución, no cabe otra solución que imputarlo al pago de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no prescrito.

En este sentido, el artículo 81.7 LGT establece que, para cubrir la posible responsabilidad civil que pudiera acordarse en caso de que se dicte sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria puede retener cautelarmente las devoluciones tributarias reconocidas a un obligado tributario cuando figure entre la lista de personas imputadas. En caso de resolución judicial de sobreseimiento o de sentencia absolutoria por inexistencia de hecho punible en vía penal, la Administración deberá dejar sin efecto la retención practicada y proceder a la devolución de las cantidades ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Si, por el contrario, se dicta una sentencia absolutoria de la responsabilidad penal con fundamento en el artículo 305.4 del Código Penal pero en la que se determina la responsabilidad civil de autor de la defraudación tributaria, con arreglo a lo establecido en el artículo 305.5 del Código Penal y en la Disposición Adicional décima LGT, el importe correspondiente al ingreso realizado para regularizar la situación tributaria del condenado al pago, se aplicará por la propia Administración a la deuda nacida con la sentencia condenatoria que, aunque pueda coincidir en el importe, desde la perspectiva de su naturaleza jurídica, no es una deuda tributaria.

El problema interpretativo del texto añadido por el Real Decreto-ley 12/2012 al artículo 221.1.c) LGT se presenta en el momento de decidir si, ante la correcta regularización del quinto año, la Administración remite o no el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa a la autoridad judicial. Si como parece desprenderse de la modificación introducida en el segundo párrafo del artículo 180.2 LGT, por considerar

que la declaración-liquidación extemporánea constituye un reconocimiento completo de la deuda tributaria defraudada, la Administración no comunica la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública consumado, en la medida en que no se iniciará un proceso penal, no se dictará sentencia condenatoria y, en consecuencia, tampoco nacerá a cargo del autor de la defraudación tributaria una deuda por la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda pública regularizado. Luego, en este caso, no existirá deuda ni tributaria, ni por responsabilidad civil a la que imputar el pago realizado. La primera se habrá extinguido por prescripción y la segunda no habrá nacido.

Curiosamente, si por entender que la regularización no es completa, la Administración presenta la denuncia y el Fiscal interpone querrela por delito contra la Hacienda Pública, habida cuenta que resulta inaplicable la regla de “*no devolución*” contenida en el artículo 180.2 LGT, si el Juez instructor, por considerar que el hecho no es constitutivo de infracción penal, dicta auto de sobreseimiento (art. 799.1ª LCrim), o el Juez sentenciador dicta sentencia absolutoria por motivos distintos a la cláusula del artículo 305.4 CP, la Administración deberá devolver el ingreso realizado en ocasión de la regularización, pues dicho pago *no habrá servido* para obtener la exención de la responsabilidad penal.

Por ello, a nuestro modo de ver, cuando la causa del ingreso de cantidades correspondientes a deudas tributarias originadas en periodos impositivos respecto a los cuales ha prescrito el derecho de la Administración a dictar la correspondiente liquidación es evitar la imputación de un delito contra la Hacienda Pública, el pago realizado por el obligado tributario debe aplicarse a la reparación del daño producido por el delito consumado. Para conseguir este efecto jurídico, más que excepcionar el régimen general de la devolución de los ingresos tributarios indebidos, quizás hubiera sido preferible definir el ingreso derivado de la regularización del “*quinto año*” como un supuesto de pago de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública sin necesidad de que sea declarada mediante resolución judicial.

En definitiva, a nuestro modo de ver, cuando un contribuyente voluntariamente realiza un ingreso de importe superior a 120.000 euros correspondiente a la cuota defraudada en el denominado “*quinto año*”, no está pagando una deuda tributaria prescrita sino la

CAPITULO TERCERO

responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública que reconoce haber cometido. Luego, en este caso, difícilmente la Administración Tributaria podrá exigirle el pago del recargo previsto en el artículo 27.2 LGT (ni los intereses de demora) pues, en puridad, no se satisface la cuota devengada al realizar el hecho imponible sino la responsabilidad extracontractual derivada de la comisión de un delito⁴²⁴.

Dicho de otro modo, el carácter accesorio del recargo y de los intereses de demora (art. 25.1 LGT) determina que extinguida la obligación tributaria principal (por prescripción) deban también entenderse extinguidas las obligaciones que de ella traen causa, en cuyo caso, desde la perspectiva económica, la norma proporciona un mejor trato al contribuyente que regulariza su situación tributaria una vez prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación que al que presenta una declaración-liquidación extemporánea antes de que se consume el plazo de prescripción establecido en el artículo 66 LGT.

Es decir, aunque según la norma tributaria se origina un derecho a la devolución, desde el momento en que se presenta la denuncia y, sobretodo, a partir de la admisión a trámite de la querrela, se genera también una posible responsabilidad civil que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 81.7 LGT, faculta a la Administración para retener el pago de las devoluciones tributarias que puedan reconocerse a los imputados. Luego, en estos casos, para decidir el destino del ingreso realizado habrá de esperarse al resultado del procedimiento penal.

Cuando recaiga sentencia condenatoria, las cantidades retenidas se aplicarán al pago de la responsabilidad civil. Si lo que recae es una sentencia absolutoria por inexistencia de hecho punible (u otra circunstancia distinta a la regularización), la Administración deberá proceder al pago de las cantidades retenidas junto con los intereses de demora devengados. Finalmente, si recae una sentencia en la que, pese a entender consumado el delito no se impone la sanción penal por considerar que el autor ha regularizado la

⁴²⁴ En este sentido coincidimos con FALCON Y TELLA cuando señala que: *“Es claro que respecto al quinto año no pueden exigirse recargos, pues tales recargos son una prestación accesorio a la cuota, y respecto al quinto año no existe ya una cuota tributaria propiamente dicha (que se ha extinguido por prescripción) sino una responsabilidad civil derivada del delito”*. FALCON Y TELLA, R., “Las fórmulas transitorias de «regularización» establecidas por el RD-ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%”, en QUINCENA FISCAL, núm. 8/2012.

situación tributaria, se ejecutará de forma semejante a la sentencia condenatoria, imputando el ingreso realizado al pago de la responsabilidad civil.

3.1.5.- La regularización practicada después de denunciada la comisión de un delito contra la Hacienda Pública

Para completar el análisis de los efectos de una regularización tributaria realizada con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector, cabe examinar las consecuencias jurídicas de una declaración-liquidación de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros, presentada después de que por la Administración tributaria se haya pasado el tanto de culpa al Ministerio Fiscal.

En este sentido, es oportuno recordar que el artículo quinto (apartado diez) de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, suprimió el trámite de audiencia al interesado previsto en la redacción inicial del artículo 180 LGT. Por consiguiente, con arreglo a la normativa vigente, un contribuyente que está siendo objeto de un procedimiento inspector no puede tener conocimiento de la calificación que la Administración pueda realizar de los hechos que se ponen de manifiesto a lo largo de las actuaciones.

Luego, es perfectamente posible que, sin conocer la presentación de la denuncia, el obligado tributario decida presentar una declaración complementaria por los tributos y periodos objeto de comprobación, cuyo contenido no necesariamente coincidirá con el informe-liquidación⁴²⁵ que habrá realizado la Inspección a efectos de valorar si se cumplen los presupuestos legales para denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública⁴²⁶.

En este escenario, si bien la presunción legal de falta de espontaneidad impide considerar los efectos eximentes de la regularización, en el ámbito del Derecho Penal

⁴²⁵ Considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180 LGT, la presentación de una denuncia determina la suspensión de los procedimientos tributarios concurrentes con el procedimiento penal, el importe de la cuota presuntamente defraudada no resulta de una liquidación administrativa en sentido estricto sino del informe que ha realizado el actuario responsable del procedimiento de comprobación.

⁴²⁶ Según el artículo 32 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, el órgano equipo o unidad que aprecie la posible existencia de hechos constitutivos de delito en un procedimiento de comprobación, elevará el expediente al superior jerárquico acompañado de un informe que, en su caso, lo elevará al Delegado Especial o al Director del Departamento quienes, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, decidirán su remisión al Ministerio Fiscal o la devolución a la unidad administrativa de origen.

CAPITULO TERCERO

rige también una presunción de rango constitucional como es la presunción de inocencia en virtud de la cual, antes de presentar la querrela, corresponde al Ministerio Fiscal verificar, de una parte, si los hechos denunciados revisten trascendencia penal y, de otra, las posibles consecuencias del comportamiento post-delictivo de la persona o entidad denunciada.

Luego, en aquellos casos en los sea manifiesta la contradicción entre los hechos denunciados por la Administración y el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente con posterioridad, o cuando la discrepancia se produzca en relación a la normativa aplicable para determinar el importe de la cuota defraudada, corresponde al ministerio público iniciar diligencias de investigación a fin de establecer el presupuesto fáctico de la querrela.

Si de las actuaciones realizadas no resultan suficientemente acreditados los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal, procede la devolución del expediente a la Administración tributaria que deberá continuar con las actuaciones suspendidas, en cuyo caso deberá valorarse el efecto que la declaración-liquidación extemporánea produce respecto al resultado del procedimiento inspector y, en su caso, sancionador tributario. Si por el contrario, el Ministerio Fiscal decide presentar la querrela, los efectos de la declaración-liquidación presentada sobre la responsabilidad penal del obligado tributario deberán valorarse por el órgano judicial en el momento de dictar la resolución.

De todos modos, desde una perspectiva procesal, cuando el resultado de la regularización difiera de la liquidación que figura en el informe realizado por la Administración denunciante, el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente constituye un elemento probatorio que, favorecido por el principio de presunción de inocencia, exige por parte de la acusación la aportación de una prueba de entidad suficiente en la que sustentar la diferente calificación de los hechos. Por el contrario, cuando exista una coincidencia entre el contenido de la declaración-liquidación extemporánea y los hechos puestos de manifiesto por la Inspección de los tributos, cabe considerar que dicho reconocimiento, realizado sin tener conocimiento de la presentación de la denuncia, constituye un supuesto de confesión susceptible de justificar la aplicación de la atenuante establecida en el artículo 21.4ª del Código Penal.

Cuando la declaración-liquidación vaya acompañada de ingreso, además de la posibilidad de entender aplicable la atenuante de reparación del daño, si el importe satisfecho por el contribuyente coincide con el que resulta de la comprobación efectuada por la Inspección, no habrá lugar a condena en concepto de responsabilidad civil y podrá solicitarse la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad que pueda imponerse en caso de sentencia condenatoria.

3.2.- La regularización practicada antes de la interposición de la querrela por delito contra la Hacienda Pública

La segunda de las causas de bloqueo establecida en el artículo 305.4 CP es la fecha de presentación de una denuncia o de la interposición de una querrela por delito contra la Hacienda Pública⁴²⁷ cuyo origen no sean los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento de comprobación iniciado por la Administración Tributaria. Este supuesto, aunque posible desde la perspectiva procesal, por la singularidad de los hechos constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil que se produzca, entre otras razones porque queda circunscrito a la acción penal que ejerce una entidad pública distinta de la Administración tributaria, lo cual reduce las posibilidades a las defraudaciones de los tributos cuya titularidad corresponde a las Haciendas autonómicas o locales.

No obstante lo anterior, esta situación puede plantearse también cuando el Ministerio Fiscal ejerce la acción penal respecto a una defraudación que tiene por objeto tributos de titularidad estatal pero cuyos hechos constitutivos no han sido puestos de manifiesto en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación.

Este supuesto se producirá cuando la denuncia administrativa, en lugar de contener una relación de hechos acompañada de una propuesta de liquidación, contiene únicamente un conjunto de indicios o sospechas de la comisión de una defraudación criminal que debe ser investigada y cuantificada por los funcionarios del Ministerio Fiscal con el auxilio en su caso de los funcionarios de la Administración tributaria.

⁴²⁷ La norma únicamente contempla que sea el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante legal de las Administraciones autonómicas, forales o locales quien ejerza la acción penal, dejando fuera del supuesto la posibilidad de la querrela interpuesta por un particular o el ejercicio de la acción popular.

En este caso, en la medida en que no se ha iniciado un procedimiento administrativo de comprobación, el obligado tributario no tendrá conocimiento alguno de las actuaciones desarrolladas por el Ministerio Fiscal hasta el momento en que por el juez se le notifique la admisión de la querrela. Luego, si la regularización se practica en un momento anterior a dicha notificación, cabría entender que es espontánea y, por consiguiente, atribuirle los efectos eximentes de la responsabilidad penal y de la responsabilidad tributaria.

3.3.- La regularización practicada antes de conocer la imputación formal de un delito contra la Hacienda Pública

La tercera causa de bloqueo es la fecha en la que el contribuyente tenga conocimiento formal del inicio de las actuaciones judiciales en las que se le imputa la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, sin que previamente se haya desarrollado un procedimiento administrativo de comprobación de su situación tributaria.

Aunque también se trata de un supuesto más teórico que real, considerando que la defraudación tributaria tiene la condición de delito público perseguible de oficio, no cabe descartar el inicio del proceso penal como consecuencia del ejercicio de la acción popular o de una querrela presentada por un particular. En este caso, cabría reputar espontánea la regularización practicada por el obligado tributario antes de tener conocimiento de la admisión de la querrela y, por consiguiente, la presentación de una declaración-liquidación completa y veraz le eximirá de la responsabilidad penal que pueda derivarse de los hechos que se le imputan.

No obstante lo anterior, habida cuenta de la efectiva iniciación de un proceso penal, solo al juez corresponderá valorar si la regularización se corresponde con el comportamiento post-delictivo descrito en el artículo 305.4 CP y, para ello, probablemente requiera la intervención de los órganos de la Administración tributaria para que dictaminen si el contenido de la declaración-liquidación presentada por el imputado se corresponde con los elementos del hecho imponible efectivamente realizado. En caso de que la coincidencia sea plena, el propio juez instructor podría dictar un auto de sobreseimiento libre. Sin embargo, en caso de divergencia, la valoración de los efectos del

comportamiento post-delictivo sobre la responsabilidad penal del acusado corresponde al juez de lo penal en el momento de dictar la sentencia.

3.4.- La regularización practicada una vez conocido el inicio el proceso penal

Para completar el estudio de los efectos de la regularización según el momento en que se realiza, es necesario considerar también la posibilidad de que dicha actuación tenga lugar una vez iniciado el proceso penal. En este caso, el comportamiento post-delictivo del contribuyente, si bien no le eximirá de la responsabilidad penal, no por ello carecerá de efectos jurídicos.

Al igual que la regularización efectuada después de la presentación de la denuncia, el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente constituye un elemento probatorio de valor, al menos, equiparable al informe-liquidación aportado por la Administración tributaria como fundamento de la denuncia.

Por consiguiente, si existe una divergencia significativa respecto a los hechos declarados y los que figuran en la denuncia, la presunción de inocencia que favorece al imputado, obliga a la acusación a aportar no tanto elementos probatorios (fundamentalmente de carácter pericial) que ratifiquen el resultado del informe-liquidación realizado por la Administración sino prueba en contrario que desvirtúe la certeza del contenido de la declaración-liquidación extemporánea. Por el contrario, cuando exista coincidencia entre los hechos denunciados y los hechos reconocidos por el contribuyente, cabe plantearse si la presentación de la declaración liquidación una vez conocida la imputación de un delito contra la Hacienda Pública constituye un supuesto de confesión.

En cualquier caso, si la declaración liquidación va acompañada del ingreso de la cuota resultante y su importe se ajusta al que figura en el informe-liquidación realizado por la Administración, a efectos de fijar la pena privativa de libertad procede aplicar la atenuante de reparación del daño y, a efectos de fijar la responsabilidad civil, debe entenderse satisfecha la deuda tributaria. Luego, en estas circunstancias, es razonable presumir que el procedimiento finalizará con una sentencia dictada en conformidad, y

en la que el juez puede acordar la suspensión de la pena privativa de libertad, siempre que se cumplan el resto de condiciones establecidas en el artículo 81 del Código Penal.

4.- La regularización voluntaria en el Derecho Projectado

En el Proyecto de ley de reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal recientemente presentado por el Gobierno⁴²⁸ parece que por fin se va a dar un paso decisivo en el sentido de equiparar el tratamiento penal de la regularización voluntaria al tratamiento que dicho comportamiento recibe en la normativa tributaria.

En el texto proyectado se modifica la redacción del artículo 305.1 CP para, una vez definida la acción típica, introducir la indicación de que la pena privativa de libertad y la multa se impondrán al autor de una defraudación tributaria cuya cuantía exceda de 120.000 euros: *”salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 de este artículo.”*

Esta modificación resulta trascendental para determinar la naturaleza jurídica del comportamiento postdelictivo del contribuyente pues, como hemos visto a lo largo de este trabajo, no es lo mismo considerar que se trata de una excusa absolutoria (que, en su caso, apreciará el juez sentenciador), que atribuirle la condición de causa de atipicidad sobrevenida que puede apreciar la Administración tributaria en el momento de decidir si debe comunicar al Ministerio Fiscal o al juez penal la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública.

En concordancia con el texto de los artículos 191.1 y 192.1 LGT y, sobretodo, con lo dispuesto en el artículo 180.2 LGT (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2012), el legislador penal se decide a introducir la regularización voluntaria en el tipo del injusto que genera la responsabilidad penal, de modo que dicho comportamiento constituye una acción posterior a la consumación del hecho punible en virtud de la cual el autor de una defraudación tributaria delictiva puede evitar la imposición de la pena privativa de libertad por el incumplimiento de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

⁴²⁸ Proyecto 121/000017 (BOCG, de 7 de septiembre de 2012, núm.17-1, X legislatura)

Esta decisión del legislador, que compartimos plenamente y recibimos con satisfacción, al tiempo que obligará a reconsiderar los planteamientos doctrinales y, sobretodo, jurisprudenciales que desde hace muchos años han reducido los efectos jurídicos de la regularización tributaria a la figura de la excusa absolutoria, viene a ratificar la práctica administrativa de no presentar denuncia cuando el contribuyente presenta una declaración-liquidación extemporánea de importe superior a 120.000 euros y efectúa el ingreso de la deuda tributaria resultante de dicha autoliquidación.

Por otra parte, para completar la futura regulación penal de la regularización voluntaria, en el Proyecto de ley se contempla también la modificación del texto del artículo 305.4 CP para definir en qué consiste el comportamiento postdelictivo que enerva la responsabilidad penal por el delito contra la Hacienda Pública consumado. Para ello, la norma proyectada se sirve de la misma expresión utilizada en el artículo 180.2 LGT en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, donde se indica que dicha acción consiste en “*el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria*”.

Respecto a la regularización del deber de declarar el hecho imponible es indiscutible que la norma penal exige que la autoliquidación extemporánea sea completa y veraz, sin que, a tal efecto, pueda admitirse una regularización parcial o incompleta. Sin embargo, la norma no aclara a quien corresponde determinar si el comportamiento postdelictivo reúne o no las condiciones establecidas en la ley. Ante ello caben las siguientes posibilidades: a) Que la valoración del contenido de la declaración extemporánea la realicen los órganos administrativos competentes para comprobar la situación tributaria del contribuyente; b) Que la realice el juez instructor cuando reciba la *notitia criminis* de una defraudación tributaria constitutiva de delito, c) o que la realice el juez sentenciador en el momento de decidir el sentido de la resolución por la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 180.2 LGT, los órganos de la Administración tributaria pueden comprobar el contenido de una autoliquidación extemporánea por importe de 120.000 euros, a fin de determinar si contiene un reconocimiento completo del hecho imponible realizado por el obligado tributario y que no fue debidamente reflejado en la declaración liquidación presentada en el momento legalmente establecido. Si a ello se añade que, con la redacción proyectada del nuevo artículo 305.1

CAPITULO TERCERO

CP, la regularización se configura como una causa de atipicidad sobrevenida, cabe entender que, la facultad administrativa de estimar si el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye o no delito contra la Hacienda Pública, incluye la de valorar si el comportamiento postdelictivo del contribuyente le exime o no de la responsabilidad penal por la defraudación tributaria consumada.

Si esto es así, en aquellos casos en los que el obligado tributario presente una declaración liquidación extemporánea de un periodo impositivo respecto al cual no haya prescrito el derecho a practicar la correspondiente liquidación, y siempre que, de los datos en poder de la Administración tributaria, no se advierta la inexactitud, falsedad u omisión de todo o parte del hecho imponible realizado, el expediente no será remitido al Ministerio Fiscal ni el tanto de culpa pasado al juez penal por cuanto no existirá *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.

Por el contrario, cuando a juicio de la Administración, la declaración-liquidación extemporánea no sea completa, no la realice el propio obligado tributario, no se ajuste a la forma establecida en las normas tributarias, o se refiera a un periodo respecto al cual se hubiere consumado el plazo de prescripción del derecho a practicar la correspondiente liquidación, el único órgano que puede valorar si la regularización cumple o no las condiciones legalmente establecidas es el juez instructor que recibe la denuncia de procedente del Delegado especial o la querrela del Ministerio Fiscal o, en su caso, el juez sentenciador en el momento de dictar sentencia, pues el comportamiento postdelictivo pasa a formar parte del tipo y, por consiguiente, a integrarse en el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, resulta significativo que en texto del proyectado artículo 305.4 CP se vaya introducir la indicación de que: *“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”*, pues con ello el legislador, al tiempo que reproduce la misma norma que figura en el artículo 180.2 LGT, desvincula los efectos penales de la regularización de los efectos que dicha actuación pueda producir en los procedimientos tributarios subyacentes.

Por lo que se refiere a la regularización del deber de ingresar la cuota resultante de la obligación tributaria, la norma proyectada exige que se realice “*el pago de la deuda tributaria*”, indicación que, como hemos visto en apartados anteriores, no equivale al ingreso simultáneo de la cantidad resultante de la autoliquidación extemporánea, sino que con arreglo a lo dispuesto en la Sección 2º del Capítulo IV del Título II de la Ley General Tributaria, incluye también la consignación (art.64 LGT) y, sobre todo, el aplazamiento y el fraccionamiento (art.65 LGT).

Por ello, a nuestro modo de ver, la interpretación sistemática de la norma penal debe ser suficiente como para dar solución a algunas de las situaciones que hemos expuesto a lo largo de este Capítulo y respecto a las cuales una lectura de la norma proyectada en el sentido de que solo puede evitar la sanción privativa de libertad el contribuyente que, además de reconocer el hecho imponible ocultado en su día, efectúe el ingreso inmediato de la cuota tributaria correspondiente, produciría consecuencias incompatibles con el principio de igualdad.

En definitiva, de prosperar la reforma penal en el sentido en que se proyecta, pensamos que quedará zanjada una polémica doctrinal y jurisprudencial que se ha mantenido abierta durante más de veinte años y que ha sido la causa de que la figura de la regularización voluntaria no haya experimentado una mayor aplicación en la práctica fiscal española.

La ejecución administrativa de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública

Introducción

En los Capítulos anteriores hemos analizado los efectos jurídicos que produce el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre los procedimientos tributarios subyacentes y, de entre ellos, el más relevante es el de la suspensión de toda actividad administrativa una vez remitido el expediente al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa al juez penal. Por consiguiente, y sin perjuicio de que en el Derecho proyectado se vislumbre un cambio de modelo, la preferencia jurisdiccional determina que no se tramite ningún procedimiento tributario hasta que no se dicte (y adquiera firmeza) la resolución por la que se ponga fin al proceso penal.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180 LGT, cuando el juez instructor dicta auto de sobreseimiento libre o el juez sentenciador absuelve al acusado de un delito contra la Hacienda Pública, habida cuenta de que la Administración tributaria recupera sus potestades para liquidar y recaudar la deuda tributaria, se reanudan (o se inician) los procedimientos tributarios que quedaron suspendidos como consecuencia de la presentación de la denuncia.

Sin embargo, cuando el proceso penal termina mediante sentencia condenatoria, ya hemos visto que los efectos de la resolución judicial, no solo se proyectan sobre el procedimiento sancionador sino que, como consecuencia del ejercicio simultáneo de la acción civil, la sentencia condenatoria incluye un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, que sustituye a la liquidación administrativa de la cuota defraudada, y de cuya ejecución se encarga el juez sentenciador.

El decepcionante resultado de este modelo de ejecución del contenido patrimonial de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública puso de manifiesto la conveniencia de que fuera la Administración tributaria quien desarrollara las actuaciones necesarias para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública y, a tal efecto, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria, introduce mediante su disposición adicional décima lo que podría considerarse como una excepción legal en el régimen jurídico aplicable a la ejecución forzosa de la responsabilidad civil declarada en una sentencia penal, cuando los daños y perjuicios que se reparan tienen su origen en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública⁴²⁹. Lamentablemente, en la Exposición de Motivos no figura ninguna referencia que nos permita establecer cual es la voluntad del legislador, ni la finalidad última que se persigue con su aprobación⁴³⁰. Tampoco se precisa cual es el precepto o preceptos afectados por la norma que se adiciona a dicho texto legal.

Las interpretaciones doctrinales acerca del alcance que cabe atribuir a la disposición adicional décima LGT vienen a reproducir el histórico debate acerca de la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae sobre el condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Para unos autores es un síntoma evidente a favor del reconocimiento del carácter tributario de la deuda⁴³¹. Para otros, es precisamente la confirmación legislativa de la jurisprudencia que, respecto a esta cuestión, se ha pronunciado con abrumadora unanimidad a favor de su condición de responsabilidad patrimonial por acto ilícito o extracontractual⁴³².

⁴²⁹Según el apartado primero de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre): “*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*”.

⁴³⁰ La única referencia interpretativa es la justificación de la enmienda que el Grupo parlamentario popular presentó en el Senado y que dio origen a su aprobación (enmienda 361, BOCG, Serie II, núm.157.e). Concretamente, la finalidad invocada para introducir este precepto fue: “[...] *garantizar la ejecución de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública [...]*”. Luego, podría entenderse que para el legislador la aplicación del régimen general de ejecución de la sentencia penal no garantiza suficientemente el efectivo reintegro de la cantidad defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública, siendo preferible proceder a su exacción por la vía administrativa de apremio.

⁴³¹ Para FALCON Y TELLA: “[...] *la disposición adicional citada supone un reconocimiento expreso de que el delito fiscal no supone una novación de la obligación tributaria, y que por lo tanto la nueva ley supone una desautorización expresa de la doctrina sentada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo [...]*”, FALCON Y TELLA, R., “*La ejecución*”, *op. cit.*, p.1. Por su parte, CHOCLAN MONTALVO parece no tener ninguna duda acerca de las consecuencias y del alcance que cabe atribuir a lo indicado en la disposición adicional décima LGT pues afirma que: “*La nueva LGT ha corregido este devenir de la jurisprudencia y ha dejado claro que la naturaleza de la deuda tributaria no se transforma por el hecho de que el sujeto pasivo del tributo haya realizado un comportamiento punible*.” COCHAN MONTALVO, J.A., “*La incidencia ...*”, *cit.* p.2.

⁴³² En este sentido, HINOJOSA MARTINEZ sostiene que: “[...] *puesto que la nueva Ley General Tributaria se ha limitado a institucionalizar esta colaboración administrativa en la ejecución de la sentencia penal [...] habrá de entenderse asimismo que con ella el Legislador no ha alterado la postura mantenida por la Sala 2ª del Tribunal Supremo en relación con la integración de la cantidad defraudada entre los elementos objetivos de los delitos contra la Hacienda Pública tipificados en los artículos 305 y siguientes del Código Penal vigente, que al entender del Alto Tribunal, se configuran como delitos patrimoniales de resultado, de manera que concretado este resultado en el impago de la cantidad defraudada, dicha cantidad integra la responsabilidad civil derivada del delito y debe ser determinada*

CAPITULO CUARTO

En nuestra opinión, difícilmente puede entenderse que el modelo de ejecución administrativa de la sentencia condenatoria desarrollado en la disposición adicional décima LGT ponga fin a una discusión como la que se viene manteniendo respecto a la responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública. Sin embargo, debe reconocerse que, si la voluntad legislativa fuera mantener el estado de cosas existente antes de su aprobación, dicha norma resultaría irrelevante. Ciertamente, la posición adoptada por el legislador tributario constituyó una novedad en nuestro ordenamiento jurídico⁴³³, pero con su ambivalente posición nos impide extraer conclusiones definitivas de carácter sustantivo.

Mediante la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, el legislador penal, en sintonía con las soluciones del Derecho comparado, parece que introduce las bases para un cambio en el modelo de ejecución de la sentencia condenatoria puesto que, si bien reproduce lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT respecto al procedimiento a seguir para proceder a la exacción de la indemnización a cargo del condenado, cuando define la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública indica que: *“comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora”*.

Tal como ya hemos expuesto en el Capítulo Segundo, a nuestro modo de ver, esta matización que realiza el legislador tributario permite entender que en aquellos casos en los que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se presente antes de que se consume el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar

por el órgano judicial penal, encontrando en la propia sentencia su título de ejecución.”, HINOJOSA MARTINEZ, E., *“La intervención ...”*, *op. cit.*, p. 14

⁴³³ La utilización del procedimiento de apremio tributario para conseguir el pago de la indemnización solo resulta novedoso en Derecho español pues, en general, las soluciones previstas en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno tienden a conferir un mayor protagonismo a la Administración Tributaria. Tal como explica COLOMA CHICOT, en el Derecho Francés se aplica la regla de la solidaridad de modo que se declara obligados al pago de la deuda tributaria a los autores y cómplices del delito junto con el responsable legal del impuesto (el sujeto pasivo en la terminología española), de modo que al juez únicamente le corresponde decidir si procede o no dicha solidaridad; pero la cuantificación de la deuda y su recaudación corresponde exclusivamente a la Administración. COLOMA CHICOT E., *“La responsabilidad civil ...”*, *op. cit.*, p.10. En derecho alemán, CORDERO GONZALEZ pone de manifiesto que no se produce ningún tipo de conflicto respecto a la competencia para exigir el pago de la deuda tributaria defraudada en el delito fiscal por cuanto la función del juez se limita a valorar la existencia del delito. Es la Administración quien determina la cuantía de la deuda y recauda su importe, sin que en ningún momento se discuta su naturaleza tributaria. CORDERO GONZALEZ, E., *“El delito fiscal en el ordenamiento alemán”*, en <<Crónica Tributaria>>, núm.123, 2007, p.95.

la correspondiente liquidación del impuesto y periodo objeto de defraudación, no será necesario ejercer la acción civil para obtener del juez penal un pronunciamiento acerca de la responsabilidad patrimonial del autor de una defraudación tributaria, pues una vez concluido el proceso penal, será la Administración la que, recuperando el modelo anteriormente establecido en el artículo 66.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, (por el que se aprueba el hoy derogado Reglamento General de la Inspección de los Tributos), practicará la liquidación de la cuota tributaria y procederá a su recaudación con arreglo a los procedimientos tributarios que, en cada caso, resulten de aplicación.

Si esto es así, únicamente en aquellos casos en los que el proceso penal se inicie para determinar la trascendencia penal de una defraudación consumada en un periodo impositivo respecto al cual la Administración no dispone de las potestades necesarias para liquidar la deuda tributaria derivada del hecho imponible realizado por el obligado tributario, será el juez sentenciador el que en su resolución determine el importe que, en concepto de responsabilidad civil *ex delicto*, el condenado debe satisfacer al Tesoro Público para restablecer el perjuicio patrimonial causado al incumplir sus obligaciones tributarias en el momento en que eran exigibles.

No obstante lo anterior, de la redacción actual del artículo 305.5 del Código Penal⁴³⁴ se pone de manifiesto que conceptualmente se continúa vinculando el daño causado por el autor de un delito contra la Hacienda Pública con el importe de la cuota tributaria defraudada, sólo que la existencia de responsabilidad civil dependerá de si la Administración tributaria ha sido o no diligente en el cumplimiento de las funciones que tiene encomendadas. Es decir, cuando se haya podido liquidar administrativamente la cuota defraudada, el deber de reintegrar su importe será una obligación tributaria, mientras que si no se ha podido practicar la liquidación (sobre todo por prescripción) nos encontraremos nuevamente ante una responsabilidad civil derivada del delito.

De todos modos, habida cuenta de que ni el legislador tributario, ni la práctica judicial han modificado el modelo de ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública como consecuencia de la introducción del artículo 305.5 del Código

⁴³⁴En el Proyecto de ley de reforma de la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal presentado por el Gobierno (BOCG, Congreso de los Diputados, X legislatura, núm.17-1, de 7 de septiembre), dicho apartado que queda designado con el número 7 no experimenta ningún cambio de redacción.

Penal, el régimen jurídico que en estos momentos se aplica en la generalidad de los procesos por delito contra la Hacienda Pública es el que se desprende de lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT, todo lo cual delimita el objeto de nuestro estudio a establecer cuáles son los efectos jurídicos que la sentencia condenatoria produce en el procedimiento de recaudación que debe seguirse para proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada de una defraudación tributaria delictiva.

Planteada la cuestión en estos términos, respecto al contenido de la disposición adicional décima LGT es preciso realizar dos consideraciones preliminares. En primer lugar, advertir que no contiene una única norma sino que agrupa un conjunto de preceptos de diversa naturaleza y finalidad. En segundo lugar, evidenciar que, por su ámbito objetivo de regulación, no contiene normas tributarias sino preceptos de carácter procesal. Es decir, el principal destinatario de la norma no es la Administración Tributaria ni tampoco el contribuyente, sino el órgano judicial que conoce de un delito contra la Hacienda Pública.

Naturalmente, podrá discutirse su inadecuada ubicación sistemática y también la indeterminación del epígrafe que la identifica, pero dichas deficiencias de técnica legislativa en nada alteran su verdadera naturaleza y contenido. Por ello, y antes de entrar a analizar el detalle del régimen jurídico que de dichas normas se desprende, resulta fundamental establecer, de una parte, el entorno normativo en el que se integran y, de otra, examinar su posible colisión con las normas que regulan la ejecución de la sentencia penal.

1.- Lectura sistemática de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria

En el apartado primero de la disposición adicional décima LGT se advierte un doble contenido normativo: de una parte, establece el alcance económico de la indemnización a percibir por el Estado en caso de condena por un delito contra la Hacienda Pública y, de otra, regula el procedimiento a seguir para exigir el pago coactivo de la deuda derivada de dicha condena. En el primer caso, se trata de un contenido de carácter sustantivo, en el segundo de un contenido de carácter formal.

Desde la primera perspectiva, su adecuada interpretación requiere ponerlo en relación con lo dispuesto en el artículo 115 del Código Penal, según el cual las sentencias por las que se declare la responsabilidad civil derivada de un delito establecerán razonadamente las bases en que se fundamente la cuantía de la indemnización. Es decir, habida cuenta de que, con carácter general, la norma procesal deja en manos del juez la determinación del importe a satisfacer en concepto de responsabilidad civil, cabe entender que, recogiendo una consolidada práctica judicial, el legislador tributario lo que hace es introducir una norma especial en virtud de la cual predetermina la forma de calcular la indemnización cuando se trate de delitos contra la Hacienda Pública⁴³⁵.

Sin entrar en este momento en el debate de si con dicha indicación el legislador se decanta por una u otra concepción de la obligación de pago que recae sobre el autor de un delito contra la Hacienda Pública, desde un planteamiento de estricta técnica legislativa, y considerando que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición final sexta de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, las normas incluidas en el Título V de su Libro Primero tienen carácter de ley ordinaria, ningún obstáculo de rango normativo impide introducir una regla especial para el cálculo de la indemnización derivada de la comisión del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal.

Desde la perspectiva formal, la norma afectada es el artículo 984 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en la medida en que el apartado primero de la disposición adicional décima LGT contiene una norma con idéntico contenido y finalidad solo que referida a los daños o perjuicios derivados de una determinada modalidad delictiva. Luego, cabría entender que se trata de un precepto especial que se integra con el precepto general antes citado de modo que, para determinar el régimen jurídico aplicable a la ejecución de las sentencias por las que se reconoce el derecho a percibir una indemnización en concepto de responsabilidad civil, cabe excluir los delitos contra la Hacienda Pública del régimen general de la Ley de Enjuiciamiento Civil, para aplicar lo dispuesto en los artículos 167 y siguientes de la Ley General Tributaria⁴³⁶.

⁴³⁵ Un efecto semejante cabe atribuir a lo dispuesto en disposición adicional octava de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (LOSP), donde se establece un baremo obligatorio en virtud del cual se unifican los criterios para la determinación de la responsabilidad civil por daños personales en accidentes de circulación.

⁴³⁶ Según establece el artículo 97 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, Reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC): "Si en virtud de acto administrativo hubiere de satisfacerse cantidad líquida se seguirá el procedimiento

CAPITULO CUARTO

En principio, y tratándose de normas de igual rango normativo, no parece que entre ellas se produzca ninguna colisión, pues el legislador se limita a disociar el régimen procedimental aplicable para la ejecución de las sentencias penales que incorporan una condena en concepto de responsabilidad civil. Por ello, el apartado primero de la disposición adicional décima LGT constituye una modificación de la norma general contenida en el artículo 984 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en el sentido de incorporar un supuesto especial en el que la remisión en lugar de realizarse a favor de lo que podríamos denominar vía de *apremio judicial* se realiza a favor de la vía de *apremio administrativo*.

Quizás, la principal objeción que podría hacerse a esta opción legislativa es que se limite a los delitos contra la Hacienda Pública, ya que las razones técnicas que, como veremos a continuación, justifican dicha disociación de régimen también se encuentra presentes en otros tipos delictivos en los que la Administración Pública (y no solo la tributaria) resulta acreedora de la indemnización por los daños o perjuicios ocasionados por la comisión de un delito⁴³⁷.

En cuanto a las normas contenidas en los apartados segundo, tercero y cuarto de la disposición adicional décima LGT es evidente que no guardan relación ninguna con lo dispuesto en el artículo 984 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sino que se trata de reglas mediante las que se articula la relación que, por ministerio de la ley, se establece entre el órgano judicial encargado de velar por la ejecución de la sentencia penal y el órgano administrativo responsable del procedimiento administrativo de apremio contra los bienes del condenado.

En particular, las reglas incluidas en los apartados segundo y tercero entendemos que deben confrontarse con lo establecido en los artículos 548 y siguientes de la Ley de

previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva". Por consiguiente, aunque la disposición adicional décima LGT no se remite directamente a la normativa tributaria, en el ámbito del Derecho Público, a excepción de las normas relativas a la recaudación de los recursos de la Seguridad Social, el procedimiento de apremio *común* es el regulado en la Ley General Tributaria.

⁴³⁷ En particular, nos referimos a los delitos contrabando y a las insolvencias punibles. Los primeros quedarían excluidos en la medida en que, desde la perspectiva, penal no son delitos contra la Hacienda Pública sino que vienen regulados en una ley especial (LO 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando). Los segundos, porque sistemáticamente se ubican en el Título XIII del Código Penal (delitos contra el Patrimonio y el orden socioeconómico) independientemente de que la insolvencia tenga por finalidad eludir el pago de la deuda tributaria.

Enjuiciamiento Civil relativos al despacho de la ejecución civil, puesto que se trata de normas por la que se fijan las condiciones y, sobre todo, el momento procesal en el que por el juez de lo penal se remite el testimonio de la sentencia firme a la Administración Tributaria para que proceda a la exacción de la deuda por la vía de apremio administrativo. Por el contrario, el apartado tercero debe ponerse en relación con el artículo 125 del Código Penal, según el cual se reconoce al juez la facultad de fraccionar el pago de las responsabilidades pecuniarias que deriven de la sentencia condenatoria.

Finalmente, en el apartado cuarto de la disposición adicional décima LGT se establece un deber de la Administración Tributaria de informar al juez del estado de tramitación de los procedimientos que se sigan para hacer efectiva la indemnización, así como de las incidencias que puedan producirse hasta obtener el pago. A nuestro modo de ver, esta norma ya no presenta un carácter propiamente procesal sino que lo que pretende es fijar el contenido de la relación que se establece entre la Administración Tributaria y el órgano judicial después de acordada la iniciación de la vía de apremio. Sin embargo, llama la atención la referencia explícita al artículo 117.3 de la Constitución, ya que con ello se introduce una dimensión constitucional que, en principio, y por obvia, no parece necesaria.

Una posible interpretación de este precepto sería considerar que, si lo único que se exige de la Administración es que mantenga informado al juez, el legislador ha querido enfatizar la autotutela administrativa en lo que se refiere al impulso y resolución del procedimiento administrativo de apremio⁴³⁸. Sin embargo, tampoco puede rechazarse la interpretación contraria, según la cual, el juez *encomienda* a la Administración Tributaria la realización de las actuaciones materiales en que consiste la ejecución

⁴³⁸ Para CHOCLAN MONTALVO: "Queda claro, pues, que en el delito fiscal, como delito consistente en la infracción de un deber, esta obligación precede al hecho típico. Y no se transforma por virtud de la incoación de un proceso penal con el diferente objeto de depuración de responsabilidades penales. Por ello, la Administración Tributaria recobra sus facultades de autotutela ejecutiva una vez dictada la sentencia penal [...]", CHOCLAN MONTALVO, J.A., "Incidencia....", cit. p.8. Por su parte, COLOMA CHICOT adopta una posición intermedia pues considera que: "A pesar de lo preceptuado en el artículo 117.3 de la Constitución que atribuye a los jueces y tribunales la función de juzgar y ejecutar lo juzgado, consideramos que es aceptable desde un punto de vista constitucional la atribución de competencia a la Administración Tributaria para ejecutar las deudas defraudadas, y ello en la medida en que en el actual estado de cosas la revisión de lo actuado por la Administración en ejecución del crédito sea atribuida al juez de lo penal." COLOMA CHICOT, "La responsabilidad civil ...", cit. p.6.

patrimonial forzosa pero *mantiene* intacto su poder de decisión respecto a cualquier cuestión que se suscite respecto al cumplimiento del fallo⁴³⁹.

Una vez más, al plantearse el debate en términos excluyentes, las soluciones que se ofrecen son imperfectas. Las normas procesales –ya sean penales o civiles- están concebidas para ser aplicadas en un escenario en el que existe una absoluta igualdad jurídica entre las partes del proceso, siendo el juez o Tribunal el único depositario del poder del Estado. Por el contrario, las normas tributarias están concebidas para ser aplicadas unilateralmente por parte de un órgano integrado en el Poder Ejecutivo. Por ello, para resolver las innumerables cuestiones que se plantean respecto a la ejecución de la sentencia que reconoce a la Administración Tributaria el derecho a obtener una indemnización a cargo del autor de un delito contra la Hacienda Publica, es indispensable realizar un extraordinario esfuerzo de integración.

En otras palabras, del mismo modo que no es admisible reducir al juez a un mero espectador del proceso de ejecución de la sentencia, tampoco es admisible desposeer a la Administración sus facultades para la ejecución del crédito que en dicha sentencia se reconoce. Por consiguiente, se impone una interpretación de la disposición adicional décima LGT que, al tiempo que permita conciliar el ejercicio las competencias del órgano judicial y del órgano administrativo, coordine eficazmente el tránsito entre la fase judicial de ejecución de la sentencia y la vía administrativa de apremio.

2.- Lectura constitucional de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria

Junto a la lectura sistemática de los distintos preceptos incluidos en la disposición adicional décima LGT, es preciso realizar también un análisis de su adecuación al tratamiento constitucional del Poder Judicial, pues una de las primeras reacciones que suscitó la introducción de esta norma es la de aquellos autores que alertan de su posible

⁴³⁹En este sentido HINOJOSA MARTINEZ se muestra contundente al indicar que: “[...] *la inserción de la actuación administrativa en el seno de la ejecución judicial, su conexión con la decisión que trata de ejecutarse, limitará sin duda las posibilidades de actuación que a la Administración brinda el ordenamiento, ya sea de acuerdo con su capacidad civil o en virtud de sus atribuciones de Derecho público*”. HINOJOSA MARTINEZ, E., “*La intervención ...*”, *cit.*, p.10.

inconstitucionalidad⁴⁴⁰ por colisión con lo dispuesto en el artículo 117.3 de la Constitución.

Ciertamente, desde la perspectiva de la competencia funcional del órgano jurisdiccional, es evidente que, en la medida en que se altera el régimen general de la ejecución civil y se sustituye por el de la ejecución en vía administrativa, las actuaciones materiales encaminadas a obtener el cobro de la indemnización pasa a realizarlas la Administración Tributaria en lugar del juez que ha dictado la sentencia condenatoria⁴⁴¹. Sin embargo, de ello no cabe concluir que en virtud de la disposición adicional décima LGT se produzca una restricción inconstitucional de los poderes de juez de lo penal sino que, a nuestro modo de ver, para pronunciarnos acerca de la adecuación de dicha norma a lo dispuesto en el artículo 117.3 de la Constitución es necesario establecer el verdadero alcance que el régimen especial que se introduce supone respecto al régimen común de ejecución de la sentencia penal.

a) La ejecución de la sentencia penal según el artículo 117.3 de la Constitución

El contenido de la potestad jurisdiccional en lo que atañe a la ejecución de las sentencias se encuentra estrechamente vinculado con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva⁴⁴² o, lo que es lo mismo, como reiteradamente destaca la doctrina

⁴⁴⁰ Para PONS VIVES la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre "[...] supone un ataque frontal a la exclusividad del Poder Judicial en la ejecución de lo juzgado y, correlativamente es inconstitucional", PONS VIVES, A., "Problemática en la ejecución de los fallos civiles de las sentencias de delitos contra la Hacienda Pública a partir de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria de 2003", en <<revista *Iuris*>>, núm.118, Julio 2007. También parece que indirectamente secunda esta posición MAGALDI PATERNOSTRO, M.J., en "Comentarios al Código Penal. Parte Especial", Madrid, 2004, p.1217. En un sentido semejante HINOJOSA MARTINEZ entiende que para salvar el juicio de constitucionalidad es obligado interpretar que lo querido por el legislador es que al Administración colabore con el órgano judicial pero que no le sustituya en la ejecución de la sentencia. HINOJOSA MARTINEZ, E., "La intervención ...", *op. cit.*, p. 17.

⁴⁴¹ De todos modos, dicha situación ni es nueva ni cabe referirla exclusivamente a la realización por la Administración Tributaria de actuaciones encaminadas a conseguir el cumplimiento de lo ordenado en una sentencia penal, pues como explica detalladamente NAVARRO VILLANUEVA en la doctrina procesal se viene debatiendo desde hace años acerca de la naturaleza jurisdiccional o administrativa de las tareas propias de la ejecución de la sentencia penal. En este sentido, a favor de excluir la ejecución del ámbito de la jurisdicción, se posicionan autores clásicos de la doctrina italiana como CHIOVENDA, SANTORO o LEONE, y diversos autores de la doctrina española como GOMEZ ORBANEJA, GUTIERREZ DE CABIEDES, GONZALEZ NAVARRO, MONTES REYES o MATA TIRES entre otros. NAVARRO VILLANUEVA, C., "Ejecución de la pena privativa de libertad", Barcelona, 2002, p. 75-86.

⁴⁴² Entre otras contienen la posición del Tribunal Constitucional sobre la tutela judicial efectiva en lo que se refiere a la ejecución de sentencias las siguientes: STC 32/1987 de 7 de junio, STC 189/1990, de 26 de noviembre, STC 251/1993, de 19 de junio, STC 39/1994, de 15 de febrero, STC 1/1997, de 13 de enero,

CAPITULO CUARTO

procesal, hasta que no se produce el efectivo cumplimiento de lo resuelto no cabe entender satisfecho el interés del ciudadano que acude a la Administración de Justicia⁴⁴³. Por ello, el artículo 117.3 de la Constitución, al tiempo que atribuye en exclusiva a los jueces y Tribunales la función de *juzgar*, dice también que les corresponde *hacer ejecutar* lo juzgado.

Si entendemos que *ejecutar* es sinónimo de <<cumplir lo ordenado en la sentencia>>, podremos convenir en que la intervención del juez sentenciador para *hacer* cumplir el fallo solo será necesaria cuando los destinatarios del mandato que contiene no lo cumplan voluntariamente⁴⁴⁴. Por otra parte, cuando en una determinada resolución judicial concurre una condena de privación de libertad con una condena a pagar una indemnización por los daños y perjuicios que se han causado, las funciones a desarrollar por órgano jurisdiccional para lograr el cumplimiento de una y otra no son las mismas.

Respecto al cumplimiento de la pena privativa de libertad, el artículo 990 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal impone al juez el deber de adoptar, sin dilación, las medidas necesarias para que el condenado ingrese en el establecimiento penitenciario que corresponda, para lo cual requerirá si es preciso la colaboración de las autoridades administrativas⁴⁴⁵. Al propio tiempo, la norma delimita el contenido de dicho deber cuando establece que la competencia del juez o Tribunal para hacer cumplir la sentencia excluye la de cualquiera autoridad gubernativa *hasta* que el condenado tenga ingreso en el establecimiento designado o se traslade al lugar donde debe cumplir la condena.

STC 240/1998, de 15 de febrero, STC 170/1999, de 27 de septiembre, STC 197/2000, de 24 de julio, STC 83/2001, de 26 de marzo, STC 3/2002, de 14 de enero, STC 140/2003, de 14 de julio, STC 223/2004, de 29 de septiembre, STC 187/2005, de 4 de julio, STC 86/2006, de 27 de marzo y STC 37/2007, de 12 de febrero.

⁴⁴³ Como indica RAMOS MENDEZ: “Sin duda la mejor aspiración de la tutela efectiva se plasma en la ejecución. Esta fase del juicio penal condensa y resume todas las inquietudes que se suscitan al poner en marcha el juicio penal”. RAMOS MENDEZ, F., “Enjuiciamiento Criminal”, Barcelona, 2006, p. 401.

⁴⁴⁴ Como dice GUASCH FERNÁNDEZ: “Se ejecuta porque no hay un cumplimiento voluntario por parte del obligado. La actividad ejecutiva viene a sustituir así a las conductas personales del que pierde un proceso y no cumple voluntariamente. Al despacharse la ejecución el órgano jurisdiccional adquiere la legitimación para realizar como sustituto actos de disposición sobre el patrimonio del ejecutado.” GUASCH FERNÁNDEZ, S., “La ejecución forzosa”, en “Instituciones del Nuevo Proceso Civil. Comentarios a la Ley 1/2000”, Vol. III, p.67-138.

⁴⁴⁵ Fundamentalmente, dicho auxilio se refiere a intervención de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado en caso de que el reo no se persone en el día y hora señalado en la ejecutoria. Sin embargo, como explica NAVARRO VILLANUEVA lo habitual es que el condenado se encuentre ingresado en un establecimiento penitenciario, ya sea cumpliendo otras condenas, ya sea en aplicación de una medida cautelar de prisión preventiva, en cuyo caso se aplica lo dispuesto en el artículo 988 LCrim. NAVARRO VILLANUEVA, “Ejecución ...”, cit., p.127.

Si esto es así, el deber constitucional del órgano jurisdiccional se concreta en poner al condenado a disposición de la Administración penitenciaria para que pueda cumplir la pena de privación que le ha sido impuesta. Una vez el reo ha ingresado en prisión cabe considerar que se ha *hecho ejecutar* la sentencia penal sin perjuicio de la facultad de inspección y supervisión⁴⁴⁶ que se desarrollará a lo largo de todo el periodo de cumplimiento de la pena (artículo 990 LECr *in fine*). Por consiguiente, en lo que se refiere a la pena privativa de libertad, aunque la sentencia impone al condenado el deber jurídico de soportar un periodo de reclusión⁴⁴⁷, también impone a la Administración Pública el deber de asegurar el efectivo cumplimiento de la pena⁴⁴⁸.

Por el contrario, en lo que atañe a la indemnización de los daños y perjuicios, el mandato de la sentencia se dirige única y exclusivamente al condenado a quien constituye en el deber de entregar una determinada suma de dinero, de modo que, por el contenido de la obligación que genera, en nada difiere de una sentencia condenatoria dictada por un juez del orden civil. Por ello, en caso de que el condenado no satisfaga voluntariamente el importe que le ha sido señalado, cabe entender que la función jurisdiccional no se agota hasta que se ultima la ejecución forzosa sobre el patrimonio del deudor con la finalidad de poner a disposición del acreedor el dinero resultante del apremio judicial. Es decir, si la sentencia constituye un título del que nace un derecho de crédito, la ejecución del título (sentencia) es distinta de la ejecución del crédito que dicho título reconoce.

Esta es la razón por la que la norma procesal establece que, ante la falta de cumplimiento, corresponde al juez que dictó la sentencia ordenar el embargo y posterior apremio sobre los bienes del condenado a fin de obtener el importe que debe ser entregado a quien soportó el daño. Dicha función jurisdiccional es exigible e

⁴⁴⁶ Dicha función no la realiza el juez que dictó la sentencia sino que se encomienda al juez de vigilancia penitenciaria. A mayor abundamiento puede verse NAVARRO VILLANUEVA, M.C., "La ejecución ...", *cit.*, p. 155 y siguientes.

⁴⁴⁷ En palabras del Tribunal Constitucional, la persona privada de libertad: "[...] *se integra en una institución preexistente y que proyecta su autoridad sobre quien al margen de su condición común de ciudadano, adquiere el status específico de individuo sujeto a un poder público que no es, el que, con carácter general, existe sobre el resto de ciudadanos.*" (STC 2/1987, de 21 de enero).

⁴⁴⁸ Concretamente, de lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria (LOGP), se desprende que a la Dirección General de Instituciones Penitenciarias le corresponde entre otras funciones: La organización y desarrollo de los servicios de vigilancia, la ordenación de la convivencia interior de los centros penitenciarios, la organización de actividades para los internos (talleres, escuela, etc...), la asistencia médica, los servicios religiosos y, en general, las denominadas actividades <<regimentales>>.

CAPITULO CUARTO

irrenunciable con arreglo a lo que se desprende del principio constitucional de tutela judicial efectiva y, sobre todo, es coherente con el principio de economía procesal⁴⁴⁹ pues en caso contrario, ante la falta de pago, el acreedor de la indemnización (por lo general la víctima del delito) vendría obligado a iniciar un nuevo juicio ejecutivo ante otro órgano judicial distinto del que conoció de la acción civil.

En el ámbito del delito contra la Hacienda Pública, cuando la disposición adicional décima LGT se refiere a la *exacción* por vía de apremio, no alude a la ejecución de la sentencia sino a la ejecución forzosa del crédito no atendido. Por ello, en la medida en que tiene por objeto exclusivo las actuaciones que deben iniciarse contra los bienes de aquel condenado que no ingresa el importe de la indemnización, no afecta propiamente a competencia funcional <<penal>> del juez que dictó la sentencia condenatoria sino únicamente a la competencia funcional <<civil>> para acordar el embargo y posterior enajenación de los bienes del deudor.

Por ello, a nuestro modo de ver, el mismo principio de economía procesal que justifica atribuir a un órgano de la jurisdicción penal las funciones propias de un órgano de la jurisdicción civil, explica también que sea la Administración Tributaria la que se encargue de exigir coactivamente el pago de la indemnización que ha sido señalada en la sentencia condenatoria⁴⁵⁰, habida cuenta de que el ente público es el principal destinatario de las cantidades que puedan obtenerse.

Por consiguiente, la primera conclusión a la que podemos llegar es que lo dispuesto en el apartado primero de la disposición adicional décima LGT no es una norma de atribución de competencias a la Administración Tributaria -pues ejerce aquellas que le son propias-, ni tampoco una norma de reducción de la competencia funcional del órgano judicial -ya que mantiene la plena jurisdicción sobre la eficacia y el contenido de su resolución-, sino simplemente una norma por la que se regula el cauce formal mediante el cual se articula el ejercicio de las competencias de uno y de otro. Por ello, a

⁴⁴⁹ La vinculación del principio de economía procesal y la garantía constitucional a un proceso sin dilaciones indebidas puede verse en RIBA TREPAT, C., “*La eficacia temporal del proceso: El juicio sin dilaciones indebidas*”, Barcelona, 1997, p.17

⁴⁵⁰ Así lo entiende también CHOCLAN MONTALVO cuando señala que: “*La autonomía jurídica de la Administración para la exacción forzosa de la deuda tributaria se justifica materialmente en razones de efectividad y eficacia, sin perjuicio del control jurisdiccional último de acuerdo con el principio general establecido en el artículo 8 LPOJ.*”, CHOCLAN MONTALVO, J.A., “*La incidencia ...*”, cit., p.3

nuestro modo de ver, no existe inconveniente ni de rango normativo⁴⁵¹ ni de carácter constitucional para introducir una modificación legal respecto al procedimiento a seguir para ejercer la acción ejecutiva contra los bienes de quien no satisface la indemnización a la que resulta condenado⁴⁵².

b) La autotutela administrativa y la tutela judicial efectiva

Advertida la posible comisión de una defraudación tributaria con relevancia penal, la intervención judicial es siempre necesaria pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25.3 de la Constitución, las Administraciones Públicas tienen limitado el ejercicio del *ius puniendi* del Estado al ámbito de la infracción administrativa⁴⁵³. Por el contrario, en el ámbito estrictamente patrimonial⁴⁵⁴, y de conformidad con lo establecido en el

⁴⁵¹ Respecto a esta cuestión no podemos compartir la posición de HINOJOSA MARTINEZ cuando sostiene que: "[...] *la extracción de la responsabilidad civil del ámbito de la ejecución de la sentencia penal no quedaría limitada en sus efectos a las consecuencias <<civiles>> del delito [...] sino que, como se dirá seguidamente, hubiera supuesto la alteración del tipo delictivo mismo, por lo que de acuerdo con la reserva derivada de los artículos 25 y 28 CE, hubiera requerido el empleo de una norma con rango de Ley Orgánica, que no ha sido el caso.*" HINOJOSA MARTINEZ, E., "La intervención ...", *cit.*, p.14. También es de esta opinión PONS VIVES para quien el contenido de la disposición adicional décima LGT supone una alteración de la competencia objetiva de los jueces y Tribunales que resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 82.1.1º de la Ley Orgánica del Poder Judicial. PONS VIVES, "Problemática ...", *cit.*, p. 13.

⁴⁵² En este sentido, al tiempo que compartimos el razonamiento de fondo de FALCON Y TELLA, discrepamos en cuanto a las consecuencias del silogismo que plantea cuando dice que: "[...] *si se entiende que no se trata de una mera reserva a la Administración de sus facultades de autotutela en relación con el crédito tributario (anterior al delito fiscal), sino de la ejecución por la Administración de una sentencia judicial de condena por delito fiscal, en relación con la responsabilidad civil derivada del delito, en tal caso nos encontraríamos, a mi juicio, ante una norma lisa y llanamente inconstitucional por infringir el monopolio de los jueces y Tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado*". FALCON Y TELLA, R., "La ejecución ...", *cit.*, p. 2. A nuestro modo de ver, la disposición adicional décima LGT no es inconstitucional, independientemente del alcance que, por vía interpretativa, pueda darse a su incidencia en la conceptualización de la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae sobre el condenado por un delito contra la Hacienda Pública.

⁴⁵³ No obstante, entendemos con CHOCLAN MONTALVO que: "*La autonomía del delito fiscal, en la forma en que ha sido entendida por la jurisprudencia no puede llevar en ningún caso a una ampliación indebida del ámbito de la tutela penal más allá de lo que es razonable en la lógica del sistema y atendida la función de protección que compete a la norma penal del delito fiscal*". CHOCLAN MONTALVO, J.A., "Fraude a la ley tributaria ...", *cit.*, p.3.

⁴⁵⁴ Según el tenor literal del apartado segundo del artículo 5 de la Ley General Presupuestaria no podría atribuirse el carácter de *derecho de naturaleza pública* al derecho de crédito reconocido a favor de la Administración tributaria en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, pues dicha condición se predica de aquellos: "[...] *derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas*". La primera condición sí que se cumple, pero la segunda parece que no, pues en principio se trataría de un derecho que tiene su causa en el ejercicio de una potestad *jurisdiccional*. Sin embargo, tampoco puede calificarse como un derecho de naturaleza privada (artículo 19 LGP) puesto que, aunque formalmente la jurisprudencia lo califica como un supuesto de responsabilidad patrimonial extracontractual, por su contenido y origen resulta indiscutible que su contexto es la relación jurídico-tributaria. Por ello, quizás habría que interpretar extensivamente el verbo *derivar*, referido a la potestad cuyo ejercicio determina la existencia del derecho, y entender que, si bien

CAPITULO CUARTO

artículo 10.1 de la Ley General Presupuestaria (LGP), la Administración Tributaria puede exigir el pago de cualquier deuda de la que resulte acreedora a través de sus propios medios⁴⁵⁵, sin perjuicio de la posibilidad de recabar la tutela judicial del crédito prevista en el artículo 8 LGP.

Sin entrar en este momento a explorar las consecuencias de considerar a las Administraciones Públicas como sujetos del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva⁴⁵⁶ lo cierto es que, producida una resolución judicial que contiene un pronunciamiento resultante del ejercicio de una acción civil interpuesta simultáneamente con la acción penal, y en virtud del cual se reconoce un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública, la Administración Tributaria dispone de facultades jurídicas suficientes para llevar a cabo las actuaciones ejecutivas sobre los bienes del condenado al pago en caso de incumplimiento.

Luego, si el único argumento para privar al ente público del ejercicio sus facultades de ejecución patrimonial es que de dicha actuación ya se encarga el órgano judicial, se incurre en la paradoja de sostener que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva referido a un órgano administrativo se constituye como un obstáculo al ejercicio de las potestades que el propio ordenamiento jurídico le confiere en tanto que parte integrante del Poder Ejecutivo del Estado. Por ello, entendemos que, si bien es

el importe de la indemnización se concreta en la sentencia condenatoria, el derecho al cobro proviene, en último término, de la potestad tributaria. Dicho de otro modo, aunque el *deber* del deudor de pagar la indemnización tiene su origen en la resolución judicial, el derecho de crédito *deriva* directamente de la obligación cuyo incumplimiento constituye el fundamento objetivo de la condena.

⁴⁵⁵ A modo de opinión de contraste, especial atención merece la argumentación de ARAGONES BELTRÁN para discutir los privilegios procesales que se reconocen a la Administración Pública. Concretamente, para este autor, que por su condición de magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, conoce perfectamente la situación de la que habla: “[...] *la justificación última de no pocos privilegios administrativos se ha querido encontrar en la propia y secular ineficacia de los Tribunales de Justicia. Con ello se entra en un círculo infernal, pues en lugar de proveer a los Tribunales de Justicia de un mínimo de medios e instrumentos legales para una justicia eficaz (rápida y de bajo coste en especial), se amplían desorbitadamente aquellos privilegios administrativos y se deja a los Tribunales al borde mismo de la indigencia y el colapso, con lo que, desde luego, quedan perfectamente justificados aquellos privilegios, pues nadie en su sano juicio dejaría en manos de la actual Administración de Justicia la satisfacción de los créditos públicos.*”, ARAGONES BELTRÁN, E., “*El embargo en la recaudación de tributos tras la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil.*”, en “*Comentarios al procedimiento de recaudación de los Tributos*”, Barcelona, 2001, p.16.

⁴⁵⁶ En este sentido PICO JUNOY, examinando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, pone de manifiesto que: “*El derecho a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos exige también que el fallo judicial se cumpla en sus propios términos, pues sólo de esta manera el Derecho al Proceso se hace real y efectivo, y se garantiza el pleno respeto a la paz y seguridad jurídica de quien se vio protegido judicialmente por una Sentencia dictada en un proceso anterior entre las mismas partes.*”. PICO JUNOY, J., “*Las garantías constitucionales del proceso*”, 1997. p.76.

cierto que durante la sustanciación de un juicio por un delito contra la Hacienda Pública la Administración Tributaria -personada a través del Abogado del Estado- tiene la consideración procesal de acusación particular y, en consecuencia, el mismo estatuto jurídico que cualquiera de las demás partes del proceso, también lo es que, una vez firme la sentencia condenatoria, recupera plenamente la condición de ente público que le es propia.

Desde la perspectiva de la tutela judicial que, como no podría ser de otro modo, también se predica del condenado⁴⁵⁷ podría oponerse que la afectación forzosa de sus bienes y derechos al cumplimiento de la sentencia únicamente puede acordarse por el órgano judicial que le condenó al pago de una indemnización en concepto de responsabilidad civil. Sin embargo, reconocer a la Administración tributaria el ejercicio de sus potestades de ejecución del crédito no es incompatible con la tutela judicial del condenado pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Constitución, todos los actos de las Administraciones Públicas están sujetos a control judicial⁴⁵⁸.

Dicho de otro modo, del mandato contenido en el artículo 117.3 de la Constitución no se desprende que tenga que ser el juez de lo penal quien, en todo caso, realice los actos propios de la ejecución patrimonial sobre los bienes del condenado⁴⁵⁹. Lo que la norma constitucional exige es que sea un órgano jurisdiccional quien vele por el pleno

⁴⁵⁷ No obstante, resulta oportuna la reflexión que realiza el Tribunal Constitucional en su Sentencia 230/1991, de 10 de diciembre, cuando señala que: “[...] *la ejecución de la sentencia en este tipo de condenas penales en que existe una declaración de responsabilidad civil esta presidida por el interés en la protección de la tutela judicial de la víctima, lo que en si mismo constituye un objetivo de política criminal perfectamente atendible y valor constitucional que el legislador ha ponderado de manera prioritaria.*”

⁴⁵⁸ Entendemos con CHOCLAN MONTALVO que la tutela judicial efectiva de los intereses del condenado resultará reforzada si el control de los actos de la Administración Tributaria lo realizan los jueces del orden contencioso administrativo. Por ello compartimos plenamente el planteamiento que, respecto a esta cuestión, realiza cuando sostiene que: “[...] *trasladar al juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un procedimiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino lo que es mas grave si cabe, obligar al resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un juez penal cuyo objetivo es depurar posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida [...]*”, CHOCLAN MONTALVO, J.A., “*Incidencia ...*”, cit., p.3.

⁴⁵⁹ No es esta la posición de HINOJOSA MARTINEZ para quien: “[...] *si la actividad de la Administración se inserta en la de ejecución de la sentencia, la intervención de aquella no implicará el surgimiento de la competencia del contencioso-administrativo en virtud de la cláusula general contenida en los artículos 9.4 LOPJ y 1 LJCA, ni tan siquiera cuando se trate de materias propias de la actuación típica de la Administración. El control de estas actuaciones administrativas corresponde al juez o Tribunal de ejecución y, como regla general, al que haya conocido del asunto en primera instancia.*” HINOJOSA MARTINEZ, E., “*La intervención ...*”, cit., p.11.

cumplimiento de la sentencia, circunstancia que no se ve alterada por el hecho de que el juez de lo penal ordene a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio.

3.- La coordinación de las actuaciones judiciales para la ejecución de la sentencia y el procedimiento administrativo de apremio

Llegados a este punto, si de conformidad con lo expuesto en los apartados anteriores consideramos que el régimen establecido en la disposición adicional décima LGT constituye el nexo legal que permite integrar las normas procesales sobre ejecución de la sentencia penal y las normas administrativas sobre la ejecución patrimonial forzosa, de lo que se trata a continuación es de analizar la relación que se establece entre el órgano judicial y la Administración Tributaria en aquellos casos en los que, participando de un interés común –el cumplimiento de la sentencia-, se ven abocados a coordinar las potestades que, a tal efecto, les confiere el ordenamiento jurídico.

Respecto a esta cuestión una primera postura podría ser considerar que, ante la falta de pago de la indemnización, la Administración actúa contra los bienes del condenado por *delegación* del órgano judicial⁴⁶⁰. La propia literalidad de la disposición adicional décima LGT puede sustentar este planteamiento, pues en su apartado primero indica que el juez *ordena* la exacción de la responsabilidad civil y en el apartado tercero se habla de *ejecución encomendada*.

Luego, desde esta perspectiva, la Administración tributaria vendría a ser una extensión del juez sentenciador ante quien debe responder y, sobretodo, a quien debe trasladar la decisión en caso de que el interesado se oponga a la actuación ejecutiva. Dicho de otro modo, lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT constituiría una ampliación del régimen general que se establece en el artículo 989.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, solo que la colaboración que, en un principio, se instituye como potestativa se

⁴⁶⁰ Esta es la postura que, entre otros, adopta SOLAZ SOLAZ para quien: "La citada disposición adicional contiene, además, tres nuevos apartados que recogen el modo de proceder en la ejecución de estas responsabilidades civiles por la Administración Tributaria estableciendo en su apartado segundo una especie de delegación de la ejecución de la sentencia penal firme (o ejecución provisional de la recurrida) por parte de la Autoridad Judicial a favor de la Administración Tributaria para que la lleve a cabo por el procedimiento de apremio." SOLAZ SOLAZ, E., "El delito fiscal: aspectos conflictivos", en <<La Ley Penal>>, núm.20, 2005, p.25.

convierte en obligada cuando se trata de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública⁴⁶¹.

Frente a esta interpretación, en la que predomina el enfoque jurisdiccional de la cuestión, podría objetarse que no se corresponde con la inequívoca remisión que la disposición adicional LGT décima realiza en favor procedimiento administrativo de apremio. Es decir, es la ley la impone la aplicación de un determinado cauce para el desarrollo de la ejecución patrimonial sobre los bienes del condenado, y aunque ciertamente existe un alto grado de similitud entre la configuración procesal y administrativa de esta función, lo cierto es que los procedimientos judicial y administrativo no son completamente intercambiables⁴⁶².

La Ley de Enjuiciamiento Civil estructura el juicio ejecutivo en diferentes fases o etapas diferenciadas unas de otras. La investigación judicial de los bienes y derechos del ejecutado⁴⁶³ constituye una actividad posterior al despacho y preparatoria del embargo⁴⁶⁴, mientras que el apremio consiste fundamentalmente en el procedimiento

⁴⁶¹ A esta conclusión llega PONS VIVES que, a la vista de los fundamentos jurídicos utilizados por la Audiencia Provincial de Barcelona en el auto de 8 de enero de 2007 para rechazar plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición adicional décima LGT, considera que: "La tesis del Tribunal consiste en que no nos encontramos ante una situación de desapoderamiento en la ejecución, sino de colaboración necesaria por parte de los órganos de la Administración tributaria, manteniendo en cualquier caso el Tribunal la competencia en la ejecución". PONS VIVES, A., "La problemática en la ejecución ...", cit, p.6. Respecto a esta cuestión HINOJOSA MARTINEZ adopta una postura intermedia al entender que: "Al colaborar en la ejecución de la sentencia la Administración actuará en ejecución del título judicial, para lo que, independientemente de las atribuciones que pueda ostentar en virtud de las potestades públicas que tiene conferidas, se encontrará autorizada a actuar por la propia Constitución, que ordena cumplir los fallos judiciales firmes y colaborar en su cumplimiento, disponiendo para ello de la vía de apremio a la que se refiere la propia Ley 58/2003", HINOJOSA MARTINEZ, E., "La intervención ...", cit., p.18. Por su parte, COLOMA CHICOT, aunque por motivos completamente opuestos, viene a coincidir con este último planteamiento aunque plantea que la relación entre la Administración Tributaria y el juez de lo penal sería semejante a la establece entre la Administración penitenciaria y el juez de vigilancia penitenciaria. COLOMA CHICOT, *op. cit.*, p.6.

⁴⁶² Como acertadamente señala ARAGONES BELTRÁN: "[...] por definición, el procedimiento recaudatorio se contrae a obligaciones dinerarias o pecuniarias [...]. En la LEC la ejecución dineraria es la rúbrica que comprende tanto el embargo de los bienes, esto es, su traba o afección al proceso concreto de que se trate, como el procedimiento de apremio, o fase de realización, previo avalúo, de los bienes afectados a la ejecución, según su diferente naturaleza. En la normativa recaudatoria se sigue otra terminología: toda ejecución recaudatoria es dineraria y la ejecución forzosa recibe el nombre de procedimiento de apremio, dentro del cual se comprenden el embargo y la enajenación de los bienes embargados." ARAGONES BELTRÁN, E., "El embargo ..." *op. cit.* p. 35.

⁴⁶³ Sobre contenido y alcance de los artículos 589 y siguientes LEC puede verse RIBA TREPAT C., "La preparación del embargo: La investigación judicial del patrimonio del ejecutado" en "Instituciones del Nuevo Proceso Civil. Comentarios sistemáticos a la Ley 1/2000". Vol. III, p. 205-242.

⁴⁶⁴ A modo de referencia general, significar la caracterización del embargo que realiza CACHON CADENAS para quien: "El embargo ejecutivo consiste en una declaración de voluntad mediante la cual determinados bienes, que se consideran pertenecientes al ejecutado, se afectan o adscriben a la actividad

CAPITULO CUARTO

para la enajenación de los bienes embargados⁴⁶⁵. Por el contrario, en la vía de apremio administrativo no se produce dicha separación pues cada una de las actuaciones ejecutivas se incluye en un único procedimiento⁴⁶⁶. Luego, desde la perspectiva procesal el apremio solo es una de las fases del juicio ejecutivo, mientras que desde la perspectiva administrativa la vía de apremio es el procedimiento de ejecución considerado en su conjunto.

Por consiguiente, difícilmente puede entenderse que la remisión que realiza la disposición adicional décima LGT queda exclusivamente circunscrita a las actuaciones de localización de bienes o derechos sino que, necesariamente, comprende las de embargo y posterior enajenación forzosa. Luego, para desarrollar este tipo de actuaciones la Administración tributaria necesariamente debe servirse de las potestades administrativas y de los cauces formales que configuran la gestión recaudatoria, pues no tiene ningún sentido considerar que, para adoptar los actos típicos del procedimiento de recaudación en vía de apremio lo que se ejerce no es una potestad administrativa sino una potestad delegada por el juez.

Una segunda postura es la que entiende que la Administración Tributaria, al reclamar el pago de la cantidad fijada en la sentencia condenatoria, no actúa por delegación del órgano judicial sino que lo que ejerce es una potestad propia completamente al margen de la potestad jurisdiccional⁴⁶⁷. Esta interpretación, quizás más acorde con la

de apremio que ha de realizarse en el mismo proceso de ejecución del que forma parte el embargo". CACHON CADENAS, M., "El embargo", Barcelona, 1991, pp.22-31.

⁴⁶⁵ No obstante, como ya destacó en su momento FRANCO ARIAS no existe consenso acerca de cual es la estructura y la composición de la actividad que se incluye bajo la denominación <<procedimiento de apremio>>. FRANCO ARIAS, J., "El procedimiento de apremio", 1987, pp.8 y ss.

⁴⁶⁶ A mayor abundamiento puede verse TEJERIZO LOPEZ, J.M., "Procedimiento de apremio" en "Los nuevos Reglamentos Tributarios", Madrid, 2006, pp. 151-210.

⁴⁶⁷ Según CHOCLAN MONTALVO la potestad de autotutela de la Administración Tributaria no se ve afectada por el hecho de que la indemnización se fije en la sentencia penal, pues según este autor del texto de la disposición adicional décima LGT se desprende que no se produce la transformación de la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae sobre el condenado, que en todo caso mantiene su carácter tributario. Sin embargo, da por supuesto que el control judicial del resultado del ejercicio de dicha potestad corresponde al juez sentenciador, lo cual no deja de presentar la paradoja de encomendar a un órgano judicial del orden penal la revisión de un acto administrativo de contenido tributario. CHOCLAN MONTALVO, J.A. "La incidencia ...", cit., p.9. Por su parte, para FALCON Y TELLA, en la interpretación de la disposición adicional décima LGT, se produce una disyuntiva que no admite posturas intermedias: Quien entienda que la Administración Tributaria actúa en ejecución de la sentencia viene obligado residenciar en el juez de lo penal la competencia para resolver los incidentes que puedan producirse. Por el contrario, quienes como él consideran que la iniciación de una causa penal por delito contra la Hacienda Pública únicamente impide la imposición de una sanción tributaria, deben concluir que:"[...] la Administración conserva sus facultades de autotutela declarativa y ejecutiva en relación con

conceptualización general de la actuación administrativa, desconoce el hecho que la deuda que se reclama, aunque pueda traer causa de una obligación tributaria, no resulta determinada por un acto administrativo de liquidación sino en una resolución judicial de condena. Dicho de otro modo, en el presente caso es evidente que se produce una disociación de la autotutela como privilegio de los poderes públicos, ya que la eficacia ejecutiva que justifica el inicio de la vía de apremio no proviene de un acto de la Administración Pública sino de un acto del Poder Judicial.

Para conciliar ambas posiciones, cabría entender que, del mismo modo que de la sentencia deriva la obligación de pagar que recae sobre el condenado, el derecho de crédito que configura la condición del acreedor tiene su origen en la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible del tributo, y cuya elusión de pago constituye precisamente el elemento objetivo del delito.

Desde esta perspectiva, las potestades del órgano judicial y del órgano administrativo no se excluyen entre sí, sino que, referidas a una misma prestación, una la contempla en su dimensión pasiva y la otra en su dimensión activa, de modo que cuando el deudor desatiende el mandato que resulta de la sentencia, es la Administración Tributaria la que le exige el pago de la deuda, en las mismas condiciones que se aplican al resto de créditos de derecho público.

Una posible clave interpretativa que apuntaría en esta dirección se encuentra en el significado del concepto *exacción* referido a la responsabilidad civil nacida de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Según el diccionario *exaccionar* es sinónimo de exigir⁴⁶⁸. Luego, en el ámbito de una relación crediticia podemos entender que significa reclamar el pago de una deuda. Por consiguiente, cuando la deuda cuyo

la obligación tributaria que surge del hecho imponible, y no sufre ninguna mutación o novación como consunción del delito. En tal caso, los actos administrativos que se dicten han de estar sometidos a control en vía contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa previa [...]." FALCON Y TELLA, R., "La ejecución ...", cit. p.3.

⁴⁶⁸ En la actualidad se trata de un concepto prácticamente en desuso en el Derecho Tributario. Curiosamente, y por evidentes motivos de inercia, el vocablo *exacción* aparece en el artículo 65.2 LGT a referirse a la forma de gestionar el pago de los efectos timbrados. En la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dicha expresión referida a la acción de cobrar o pagar una deuda aparece, entre otros, en el artículo 57.1 y en el artículo 75. Probablemente, el antecedente normativo que explica el uso de esta expresión en la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, se encuentra en el artículo 242 LCrim que, al regular el pago de las costas procesales, establece que: "Se procederá a su exacción por la vía de apremio si, presentadas las respectivas reclamaciones y hechas saber a las partes, no pagasen éstas en el término prudencia que el Juzgado o Tribunal señale [...]."

CAPITULO CUARTO

pago se reclama es una indemnización de daños y perjuicios, dicha acción no puede ser otra que imponer el cumplimiento forzoso una vez constatado que el pago no se ha producido de forma voluntaria⁴⁶⁹.

Por la ubicación sistemática de la norma en cuestión y, considerando que la deuda de cuya *exacción* se trata está constituida por la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública y por los intereses de demora que la falta de pago ha generado, es razonable entender que el concepto técnico que en mayor medida se corresponde con la función administrativa de exigir el pago de este tipo de deudas es el de *recaudación*⁴⁷⁰. Naturalmente, una mayor precisión terminológica por parte del legislador hubiera contribuido a esclarecer su intención, pero lo cierto es que, en el marco normativo actual, existen elementos interpretativos suficientes para sustentar esta conclusión.

Luego, si releemos el precepto bajo esta perspectiva, es razonable entender que lo querido por el legislador es incluir en el procedimiento administrativo de recaudación ejecutiva las deudas que, con origen en una sentencia penal que incluye el derecho a percibir una indemnización por los daños y perjuicios ocasionados por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, no se satisfacen voluntariamente por el condenado. Si esto es así, en lugar de confrontar las competencias propias del órgano judicial para la ejecución de la sentencia con las potestades administrativas para la ejecución del crédito, de lo que se trata es de instrumentar los cauces de cooperación entre dos manifestaciones de los Poderes Públicos del Estado para evitar duplicidades y demoras que, en último término, solo aprovecharán a quienes pretendan eludir su obligación de pago.

⁴⁶⁹ El artículo 10.1 de la Ley General Presupuestaria utiliza el concepto de “cobranza” para referirse a la actividad encaminada a obtener el pago (o el cobro, según la perspectiva subjetiva que se adopte) de las deudas de derecho público.

⁴⁷⁰ Según el primer párrafo del artículo 2 del Reglamento General de Recaudación: “La gestión recaudatoria de la Hacienda Pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago”.

a) La sentencia condenatoria como título ejecutivo

Con carácter general, el artículo 974 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal establece que si en la sentencia penal se hubiere condenado al pago de la responsabilidad civil sin fijar su importe en cantidad líquida, se estará a lo dispuesto en su artículo 984 que, como no podría ser de otro modo, se remite directamente a lo establecido en los artículos 712 y siguientes de Ley de Enjuiciamiento Civil. A *contrario sensu*, cabe entender que si en la propia resolución el juez de lo penal fija el importe de la indemnización a cargo del condenado, se aplicará directamente el régimen jurídico de la ejecución dineraria (Título IV LEC).

En lo que se refiere a la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública las consecuencias jurídicas de una u otra situación resultan particularmente significativas, ya que en el primer caso, aunque la sentencia reconozca el derecho de la Administración tributaria a percibir una determinada indemnización, no podrá iniciarse su exacción por vía de apremio hasta que se adopte una nueva resolución en la que se fije el importe de la misma (artículo 716 LEC); mientras que, en el segundo, la resolución judicial de condena constituirá un título ejecutivo susceptible de fundamentar por si solo la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado (artículo 572 LEC).

Ante esta doble posibilidad, cabe interrogarse acerca del alcance del mandato contenido en la disposición adicional décima LGT cuando fija los conceptos que deben incluirse en el ámbito de la responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Dicho de otro modo, si el importe de la indemnización queda fijado en la propia sentencia condenatoria no será necesario iniciar el trámite de liquidación de los daños y perjuicios sino que directamente podrá iniciarse la vía de apremio. Por el contrario, si la suma a pagar por el condenado no figura especificada en la sentencia condenatoria, antes de iniciar la vía de apremio, en principio, parece inevitable obtener un nuevo pronunciamiento judicial con todo lo que ello supone.

La práctica habitual en los delitos contra la Hacienda Pública es que la sentencia condenatoria establezca el importe de la cuota tributaria defraudada -que se corresponde con el importe de la indemnización a cargo del penado- al tiempo que se impone el deber de satisfacer los intereses de demora devengados por dicha cantidad hasta la fecha

CAPITULO CUARTO

del fallo⁴⁷¹. En consecuencia, técnicamente podríamos decir que, puesto que nos encontramos con una resolución en la que la responsabilidad civil solo es líquida en uno de sus componentes, desde la perspectiva de su eficacia, tiene una doble condición: será inmediatamente ejecutiva respecto de la cuota tributaria, mientras que respecto a los intereses únicamente tendrá carácter declarativo.

Ante dicha paradoja cabe plantear diferentes alternativas. Una posibilidad es mantener la ineficacia ejecutiva de la sentencia hasta que se ultime la liquidación de los intereses de demora en el trámite de ejecución judicial. Aunque se trata de la solución más acorde con lo dispuesto en la norma procesal, resulta directamente incompatible con lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT, según la cual el juez ordenará la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio una vez sea firme la sentencia o se solicite su ejecución provisional.

Otra posibilidad, es entender que, por mandato de la ley, el juez de lo penal, en el momento de dictar sentencia, debe cuantificar la totalidad de la indemnización que en concepto de responsabilidad civil viene obligado a satisfacer el condenado. La ventaja de esta solución es que evita posponer la eficacia ejecutiva de la sentencia y permite cumplir con la secuencia indicada en la disposición adicional décima. Sin embargo, plantea el inconveniente de que para fijar el importe de los intereses de demora es necesario conocer en qué momento se ha satisfecho el principal de la deuda; circunstancia que necesariamente acontecerá después de dictada la sentencia.

Finalmente, también podría considerarse la opción de que sea la propia Administración tributaria la que, al iniciar el procedimiento para la exacción de la responsabilidad civil, proceda a la determinación del importe correspondiente a los intereses de demora. El principal inconveniente que se presenta a esta solución es el cauce a seguir en caso de que el condenado no esté conforme con el cálculo realizado por la Administración.

⁴⁷¹ Aunque el Tribunal Supremo viene manteniendo la aplicación del interés legal (entre otras en la STS de 30 de abril de 2003 o la STS de 4 de diciembre de 2003), la jurisprudencia menor empieza a considerar que, con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la Ley 5872003, de 17 de diciembre, lo procedente es aplicar el tipo fijado en la normativa tributaria. Concretamente, la Audiencia Provincial de Barcelona en Sentencia de 20 de febrero de 2008 considera que lo previsto en la actual Ley General Tributaria constituye una de las <<especialidades>> a las que alude el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de modo que para su cálculo debe prevalecer la norma específica frente a la general de aplicación, en todo caso, supletoria.

Ninguna de las posibles soluciones resulta plenamente satisfactoria. Sin embargo, lo cierto es que del tenor de la disposición adicional décima LGT puede concluirse que el procedimiento de liquidación de los daños y perjuicios previsto en los artículos 712 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil es innecesario cuando se trata de un delito contra la Hacienda Pública, pues es el propio legislador quien fija los elementos que configuran el valor de la indemnización que debe satisfacerse. En consecuencia, una vez fijados los criterios para el cálculo de la responsabilidad civil, la Administración queda exenta del deber de acreditar el alcance económico del daño producido al cometerse el delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal.

Si esto es así, la conclusión a la que se llega es que la sentencia condenatoria que incluye un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública en los términos en que se indica por la disposición adicional décima constituye un título ejecutivo desde que adquiere firmeza (artículo 517.1.1º LEC) sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 974 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, aunque el importe de los intereses de demora no figure especificado en el fallo.

En definitiva, a nuestro modo de ver, de la disposición adicional décima LGT se desprende un mandato inequívoco para que en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública se incluya el pronunciamiento sobre la acción de responsabilidad civil ejercida simultáneamente con la penal en el que se fije el importe de la indemnización a cargo del condenado. No obstante lo anterior, respecto a los intereses de demora, si el fallo contiene los elementos fundamentales para su cuantificación (tipo de interés, cuantía y periodo) las operaciones aritméticas necesarias para determinar el importe pueden realizarse por la propia Administración tributaria una vez iniciada la exacción administrativa de la responsabilidad civil, sin perjuicio del derecho del condenado a impugnar dicha liquidación.

b) La indisponibilidad del procedimiento para la recaudación de la indemnización derivada de un delito contra la Hacienda Pública

Como corolario de todo lo expuesto hasta ahora podemos concluir que el procedimiento administrativo de recaudación en vía de apremio es el cauce formal previsto por la ley

CAPITULO CUARTO

para proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, mediante la disposición adicional décima de la LGT se produce una *reserva legal* de carácter formal en virtud de la cual la Administración tributaria es la única competente para desarrollar las actuaciones propias de la ejecución patrimonial forzosa sobre los bienes del condenado al pago de la indemnización⁴⁷².

El artículo 163 LGT, en su apartado primero, dispone que el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo, siendo la Administración Tributaria la única competente para resolver todas sus incidencias. Sin embargo, cuando se trata de un procedimiento de apremio para reclamar el pago de una indemnización fijada en una sentencia penal, no puede desconocerse que el título que constituye el fundamento de la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado no es la providencia de apremio sino una resolución judicial. Dicho de otro modo, considerando que el mandato de pago cuyo incumplimiento justifica la iniciación de la vía de apremio no lo ha adoptado la Administración tributaria sino el juez de lo penal, la ejecutoriedad de la deuda no es administrativa sino jurisdiccional.

Planteada la cuestión en estos términos, para establecer las condiciones en que se produce el tránsito entre la fase judicial y la fase administrativa es preciso examinar la posición jurídica que adoptan tanto el juez como la Administración en sus respectivos procedimientos de ejecución patrimonial. Y, en este sentido, resulta significativo el hecho de que, con carácter general, la ejecución civil es siempre rogada (artículo 524 LEC), mientras que el apremio administrativo se inicia siempre de oficio (artículo 163.3 LGT). Ello es la consecuencia de la confrontación del principio dispositivo propio de la tutela judicial en el orden civil⁴⁷³ y el principio de autotutela característico de la tradicional configuración de la actuación de la Administración Pública⁴⁷⁴.

⁴⁷² De alguna manera, la ley viene a excluir este tipo de deudas del régimen general del juicio ejecutivo en el que, como no podría ser de otro modo, se advierte la presencia del principio de contradicción y dualidad de partes, para introducir una importante dosis de unilateralidad en la actuación ejecutiva. El resultado es que en el órgano de recaudación se confunden las posiciones de ejecutante y ejecutor, pero, por extraño que ello puede parecer, dicha circunstancia no supone una merma en la posición jurídica del ejecutado, pues las posibilidades de impugnación de los actos administrativos resultan muy superiores a las facultades de oposición a los actos del órgano judicial.

⁴⁷³ En este sentido resulta de gran interés la reflexión que realiza SOLE RIERA pues, al tiempo que sostiene que la ejecución del pronunciamiento sobre responsabilidad civil de la sentencia penal debe realizarse de oficio, pone de manifiesto la paradoja de que: "La actuación de oficio en la ejecución del contenido civil de la sentencia penal se torna perjudicial contra los intereses de la víctima, sobre todo en lo que afecta a los supuestos en que deba procederse a realizar los bienes embargados para hacer pago

Ante la posibilidad de optar por uno u otro de los principios rectores de la ejecución patrimonial, una de las primeras conclusiones que, a nuestro modo de ver, cabría extraer de lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT es que, independientemente de la distribución competencial que proceda, en lo que se refiere al pronunciamiento sobre responsabilidad civil, la sentencia penal debe ejecutarse en todo caso de oficio⁴⁷⁵. Por consiguiente, tanto el órgano judicial como la Administración Tributaria, por ministerio de la ley, deben coordinar su actuación para lograr el pago de la indemnización impuesta al condenado a partir del momento en que la resolución judicial adquiera firmeza.

Sentado lo anterior, parece plausible sostener que la remisión de la disposición adicional décima LGT al procedimiento administrativo de apremio impide que por el órgano judicial se despache la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado que no satisface la indemnización que le ha sido impuesta. Sin embargo, también dice la norma que es el juez de lo penal quien ordena el inicio de la vía de apremio y la encomienda a la Administración Tributaria. En consecuencia, para coordinar la actuación de los órganos judiciales y administrativos y, de este modo, evitar los posibles conflictos que entre ellos pudieran surgir, es necesario establecer en qué momento finaliza la intervención de uno y empieza la del otro, pues lo que es seguro es que no pueden concurrir.

Para resolver esta cuestión, debemos partir de la premisa de que el presupuesto de la acción ejecutiva es el incumplimiento del mandato de pago inherente a la resolución de condena y, habida cuenta de que dicha circunstancia únicamente puede apreciarla el

de las responsabilidades pecuniarias. Si bien es cierto que la ley procesal penal se remite por completo a la regulación que efectúa la Ley de Enjuiciamiento Civil en esta materia, es diferente la posición que tiene el acreedor ejecutante en la ejecución civil, que la que dispone el perjudicado en la ejecución penal de la condena civil.” SOLE RIERA, J., “La tutela de la víctima en el proceso penal”, Barcelona, 1997, p.203.

⁴⁷⁴ A modo de referencia general, asumimos plenamente el planteamiento de GARCIA DE ENTERRIA, para quien: “[...] *la Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del statu quo, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial. Es este principio de autotutela el que es capaz de explicar en unidad todo ese complejo sistema posicional.*” GARCIA DE ENTERRIA E., y FERNÁNDEZ, T.R., “Curso de Derecho Administrativo”, Vol. I., Madrid, 2000, p. 505.

⁴⁷⁵ RAMOS MENDEZ opina que cualquier pronunciamiento civil contenido en una sentencia penal debe ejecutarse de oficio. RAMOS MENDEZ, *op. cit.*, p. 408. Por su parte, CACHON CADENAS excluye de dicha exigencia la ejecución provisional. CACHON CADENAS, M., “Resoluciones provisionalmente ejecutables y despacho de la ejecución provisional”, en <<Estudios de Derecho Judicial>>, núm. 53, 2004, p.702.

CAPITULO CUARTO

juez sentenciador, hasta que no se dicte la resolución por la que se ordena el inicio de la vía administrativa de apremio la Administración no puede proceder contra el patrimonio del condenado. Naturalmente, la Administración, en su condición de parte perjudicada, podrá poner conocimiento del órgano judicial la concurrencia de las circunstancias que legalmente justifican el inicio de la ejecución forzosa, pero no podrá iniciar la vía de apremio hasta que se le faculte para ello.

Esta es la diferencia. Cuando el débito tiene su origen en una liquidación de naturaleza tributaria es la ley la que determina el momento en que deben iniciarse las actuaciones ejecutivas⁴⁷⁶, mientras que, si la deuda tiene su origen en una resolución judicial que contiene un pronunciamiento sobre responsabilidad civil es el juez quien decide si se cumplen los presupuestos para la iniciación de dicha acción de cobro. Por consiguiente, del mismo modo que el procedimiento a seguir para llevar a cabo la exacción de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública es indisponible para el órgano judicial, la iniciación de la acción administrativa para el cobro de la indemnización resulta indisponible para la Administración.

En definitiva, una vez firme la sentencia, el juez no puede despachar la ejecución contra los bienes del condenado, pero sólo a él le corresponde ordenar la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio. Luego, hasta que no se produzca dicha resolución, el órgano judicial mantiene intacta su capacidad de decisión sin que la Administración pueda por si misma iniciar la ejecución forzosa. Por el contrario, una vez ordenada la ejecución el órgano judicial no podrá intervenir en el procedimiento administrativo ni concurrir con la Administración Tributaria. Cualquier actuación de la Administración previa a la orden judicial será nula de pleno derecho, mientras que cualquier actuación judicial posterior puede ser causa de un conflicto de jurisdicción.

⁴⁷⁶ Según el artículo 161 LGT el periodo ejecutivo se inicia al vencimiento de los plazos establecidos en el artículo 62 LGT para realizar el pago de las deudas según se trate de autoliquidaciones o de liquidaciones practicadas y notificadas por la Administración. En este sentido, según TEJERIZO LOPEZ: "[...] el requisito o presupuesto material del procedimiento de apremio es el impago de la deuda tributaria en el periodo establecido para hacerlo de forma espontánea." TEJERIZO LOPEZ, J.M., "Procedimiento de apremio", en "Los nuevos Reglamentos Tributarios", Madrid, 2006, p.172.

4.- El cumplimiento voluntario de la orden judicial de pago de la responsabilidad civil

Aunque conforme al texto de las normas que regulan la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública cabe concluir que, respecto a la exacción administrativa de este tipo de deudas, desaparece la distinción entre el periodo voluntario y periodo ejecutivo, de ello no se sigue que, en sede judicial, no exista la posibilidad de realizar un pago voluntario de la indemnización que enerve el inicio de la ejecución forzosa. A tal efecto, procede interrogarse acerca de si con arreglo a las normas procesales existe un lapso temporal previo al inicio del apremio administrativo durante el cual el condenado puede ingresar la suma fijada en la sentencia y, de este modo, evitar que por el juez se ordene a la Administración Tributaria la exacción de la responsabilidad civil.

a) La satisfacción de la deuda dentro del plazo de ejecución de sentencia

Según lo dispuesto en el artículo 974.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la sentencia condenatoria se llevará a efecto de forma inmediata una vez transcurrido el término fijado en el artículo 212 LECrim para presentar el recurso de apelación. Es decir, en principio, resulta plausible entender que, durante los cinco días legalmente establecidos para interponer el recurso de apelación –periodo en el que la sentencia no es firme-, el condenado puede ingresar en la cuenta de consignación del juzgado el importe de la indemnización (que comprende la cuota tributaria y los intereses de demora), en cuyo caso no procedería acordar su exacción en vía de apremio.

Por otra parte, debemos considerar también lo dispuesto en el artículo 548 de la Ley de Enjuiciamiento Civil según el cual no se despachará ejecución de una sentencia hasta que hayan transcurrido veinte días desde la fecha en que conste notificada al ejecutado. Es decir, pese al tenor literal de lo establecido en el apartado primero de la disposición adicional décima LGT, de la norma procesal se desprende que la ley concede un plazo en el que puede realizarse el pago de las cantidades fijadas en cualquier sentencia condenatoria, transcurrido el cual sin que se haya producido el ingreso se procederá a la ejecución forzosa del título. Luego, o se considera que, por aplicación del principio de especialidad, dicha norma no resulta de aplicación a los delitos contra la Hacienda

CAPITULO CUARTO

Pública, o se reconoce la existencia de un periodo voluntario para realizar el pago de la indemnización previo al inicio de su exacción por vía de apremio.

A nuestro modo de ver, sustraer al deudor la posibilidad de realizar un pago voluntario resulta incompatible con el fundamento último de la ejecución patrimonial forzosa. Es decir, el ejercicio de las facultades reconocidas por la ley al órgano judicial -o, en su caso, a la Administración Tributaria- para perseguir los bienes de un condenado requiere como presupuesto general acreditar la resistencia al cumplimiento de lo ordenado en la sentencia. Luego, únicamente después de transcurrido el periodo legalmente establecido para el cumplimiento voluntario puede considerarse procedente la adopción de medidas extraordinarias para lograr el cumplimiento coactivo de la resolución judicial. Por ello, una cosa es considerar que dicho periodo voluntario no encuentra su acomodo en la fase administrativa y otra muy distinta es negar su existencia en la fase judicial de ejecución de la sentencia.

Una cuestión distinta a la anterior es si el juez, antes de ordenar la exacción administrativa de la responsabilidad civil, debe requerir al condenado para que efectúe el pago de la indemnización. En principio, y según lo indicado en el artículo 580 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuando el título ejecutivo consista en resoluciones judiciales que obliguen a entregar determinadas cantidades de dinero, no es necesario requerir el pago al ejecutado para proceder al embargo de sus bienes. Luego, cuando en la sentencia penal se fija el importe de la indemnización y se notifica al penado se inicia su deber de pago sin necesidad de requerimiento expreso.

Sin embargo, una cosa es que legalmente no resulte necesario y otra muy distinta es que el órgano judicial no pueda entenderlo conveniente y, de oficio, efectúe dicho requerimiento antes de remitir el testimonio de la sentencia a la Administración Tributaria. En este caso, ciertamente la actuación del juez no se acomodaría a lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT que, sin ningún género de matización, determina con carácter obligatorio que, una vez ganada la firmeza, se ordene la exacción de la responsabilidad civil. No obstante, ante dicha actuación judicial la única posibilidad de la Administración Tributaria sería plantear un conflicto de jurisdicción de resultado no solo incierto sino presumiblemente inconsistente.

Por consiguiente, en aquellos casos en los que el órgano judicial dirige un requerimiento de pago al condenado debe entenderse que hasta que no concluya el periodo que se le confiera para realizar el ingreso no cabe iniciar la ejecución contra sus bienes, situación que se asemejaría con aquellas que en la terminología tributaria se define como un periodo voluntario de pago en periodo ejecutivo (artículo 65.2 LGT); solo que, a diferencia de lo establecido en el artículo 548 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, su concesión tiene un carácter claramente discrecional.

En este orden de cosas, mención especial merece lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 81 Código Penal, en virtud del cual la concesión de la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad se condiciona a la plena satisfacción de la responsabilidad civil, ya que implícitamente faculta al juez para requerir el pago de la indemnización como presupuesto de la decisión que respecto a la pena pueda adoptar⁴⁷⁷. Más aún; según el artículo 801.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en aquellos casos en los que la solicitud de suspensión de la pena se realiza en un juicio que concluye mediante una sentencia de conformidad, ni siquiera se requiere un pago total o parcial de la indemnización sino que basta con un compromiso del acusado de satisfacer la responsabilidad civil en el plazo prudencial que en cada caso se estime oportuno. Luego, en estos casos, se pone de manifiesto que el órgano judicial dispone amplias facultades para otorgar plazos para el ingreso de la indemnización cuya puntual observancia impedirá el inicio de la vía de apremio.

En definitiva, pese al aparente automatismo del texto de la disposición adicional décima LGT, con arreglo a las normas procesales, el condenado por un delito contra la Hacienda Pública no solo *puede* sino que *debe* realizar el pago de la indemnización en sede judicial y dicha circunstancia enervará el inicio de la vía de apremio. Una vez transcurrido el plazo establecido por el artículo 548 de la Ley de Enjuiciamiento Civil sin haberse producido el ingreso, y adoptada la resolución judicial por la que formalmente se ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil, el pago de la indemnización deberá realizarse ante el órgano administrativo que resulte competente para la gestión de dicha deuda.

⁴⁷⁷ A mayor abundamiento puede verse “*Suspensión y modificación de la condena penal*”, NAVARRO VILLANUEVA, M.C., Barcelona, 2002.

b) La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago

Junto a la posibilidad de realizar el pago durante el plazo previsto por el artículo 548 de la Ley de Enjuiciamiento Civil o, en su caso, dentro del periodo que a tal efecto pudiera conceder el órgano judicial, de lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima LGT se desprende que el procedimiento administrativo de apremio no se iniciará en caso de que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 125 del Código Penal, el condenado cumpla con las condiciones establecidas por el juez o Tribunal al concederle un aplazamiento o un fraccionamiento del pago de la responsabilidad civil.

En principio, no parece que la interpretación de estas normas suscite demasiadas dudas. La ley penal confiere al órgano judicial la facultad de valorar la situación económica del condenado y, en su caso, concederle discrecionalmente determinadas facilidades de pago. Si la Administración tributaria, personada en el juicio como acusación particular, no está de acuerdo con la resolución judicial, o considera que debe exigirse la constitución de garantías, puede oponerse mediante la interposición de los correspondientes recursos.

No obstante lo anterior, cuando se descende a los entresijos de la aplicación de esta figura surgen algunos interrogantes a los cuales las normas aplicables no ofrecen ninguna solución. En primer lugar, cabe preguntarse si existe algún límite temporal para solicitar del juez un aplazamiento del deber de satisfacer la indemnización en concepto de responsabilidad civil. En segundo lugar, la normativa guarda silencio acerca del órgano competente para recibir los pagos aplazados o fraccionados. Y, finalmente, a nuestro modo de ver, no se aclaran suficientemente las actuaciones que deben realizarse en caso de que se incumplan los términos de la resolución de concesión.

Respecto a la primera cuestión, resulta plausible entender que la facultad del juez para conceder un aplazamiento en el pago de la indemnización se mantiene vigente hasta que se adopta la resolución judicial por la que se encomienda a la Administración la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio. Por consiguiente, si el condenado formula su solicitud durante el plazo establecido en el artículo 548 de la Ley de Enjuiciamiento Civil o dentro del periodo fijado por el juez en

un eventual requerimiento de pago, se aplicará lo dispuesto en el artículo 125 del Código Penal.

Por el contrario, si la solicitud de aplazamiento se realiza una vez iniciada la vía administrativa, la norma aplicable para resolverla será el artículo 65.5 LGT, según el cual podrá presentarse hasta la fecha inmediata anterior a la de notificación del acuerdo de enajenación, en cuyo caso producirá un efecto suspensivo respecto del procedimiento de licitación pública que, respecto a los bienes embargados, pudiera haberse iniciado.

Respecto a la segunda cuestión, cuando es el juez quien concede el aplazamiento, se trata de establecer cual es el órgano competente para recibir los ingresos y, en su caso, controlar que se realizan con arreglo a las condiciones cuantitativas y temporales establecidas en la resolución judicial de concesión. En este sentido, podría entenderse que la comunicación a la que se refiere el apartado tercero de la disposición adicional décima LGT no solo tiene un contenido informativo sino que constituye el cauce mediante el cual el juez designa al órgano de recaudación como el responsable de velar por el cumplimiento de la resolución por la que se concede el aplazamiento⁴⁷⁸. Naturalmente, la indeterminación de la norma puede sustentar una interpretación en sentido contrario, según la cual los pagos parciales o diferidos deben realizarse en la cuenta de consignaciones del juzgado en cuyo caso será el órgano judicial el que efectuará el seguimiento y, en su caso, lo pondrá en conocimiento de la Administración.

A nuestro modo de ver, habida cuenta que la Administración Tributaria es la destinataria última de la indemnización y de que existe un cauce reglamentario específico para gestionar los ingresos voluntarios de las deudas de derecho público, el principio de eficacia aconsejaría optar por la primera de las posibilidades. Además, con ello, la exacción administrativa de la responsabilidad civil no solo comprendería las actuaciones de cobro coactivo sino también la gestión ordinaria del crédito, de modo que la colaboración entre el órgano judicial y el órgano administrativo alcanzaría también a las actuaciones a realizar para facilitar el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia y no solo a la ejecución forzosa en caso de incumplimiento.

⁴⁷⁸ En este caso, los pagos a realizar por el condenado se ingresarían con arreglo a lo dispuesto en los artículos 12 y siguientes del Reglamento General de Recaudación (RGR).

Sin embargo, ante el silencio de la norma, será el juez que conceda el aplazamiento el que en cada caso decidirá en qué condiciones deben realizarse los ingresos y, entre dichas condiciones, puede indicar que el pago se efectúe directamente a la Administración Tributaria; pero si, por el contrario, decide establecer como lugar de pago la cuenta de consignaciones del juzgado difícilmente la Administración podrá oponerse a ello.

Finalmente, respecto a las actuaciones a realizar en caso de incumplimiento del aplazamiento, ni la ley ni el reglamento precisan si dicha circunstancia debe ser declarada por el juez como requisito previo a ordenar la exacción en vía de apremio o, bien constituye un presupuesto fáctico apreciable por la Administración, en cuyo caso una vez constatada la falta de pago puede iniciar sin más trámite las actuaciones ejecutivas contra los bienes del deudor.

5.- El incumplimiento de la orden de pago

Con arreglo a lo dispuesto en los apartados segundo y tercero de la disposición adicional décima LGT, la iniciación de la vía de apremio para el cobro de la indemnización reconocida en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública puede producirse en tres circunstancias: a) En primer lugar, cuando la resolución judicial adquiera firmeza; b) En segundo lugar, cuando el condenado incumpla los términos del aplazamiento o fraccionamiento del pago que el juez le hubiere concedido; c) Y, finalmente, en caso de que se acuerde la ejecución provisional de la sentencia.

a) La resolución judicial por la que se ordena la ejecución forzosa

Tal como se ha expuesto en apartados anteriores, constatado el cumplimiento de los presupuestos legalmente establecidos, la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública procede acordarla de oficio. No obstante, la disposición adicional décima LGT guarda silencio acerca de la forma que debe adoptar

la resolución por la que el juez encomienda a la Administración que proceda contra los bienes del condenado que no ha satisfecho la indemnización⁴⁷⁹.

A nuestro modo de ver, y de conformidad con lo establecido en el artículo 545.4 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la resolución judicial por la que se ordena el inicio de la vía de apremio debería adoptar la forma de auto⁴⁸⁰. En cuanto a su contenido, entendemos que se trata de una resolución equiparable al auto por el que se despacha la ejecución del título en el proceso civil (artículo 551.2 LEC) ya que, en la medida en que habilita a la Administración Tributaria para perseguir los bienes del condenado y, en su caso, afectarlos al pago de la indemnización, formalmente es el acto que abre el inicio de la ejecución patrimonial forzosa⁴⁸¹.

Por consiguiente, en principio, entendemos que respecto a dicha orden judicial de inicio de la vía de apremio el condenado podrá invocar cualquiera de las causas que, según lo dispuesto en el artículo 556 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, delimitan los motivos de la oposición a la ejecución⁴⁸² y, en particular: el pago o cumplimiento de lo ordenado en la sentencia y la caducidad de la acción ejecutiva.

Si esto es así, cabe concluir que el procedimiento administrativo para la recaudación de una deuda que tiene su origen en la indemnización establecida en una sentencia

⁴⁷⁹ Según NAVARRO VILLANUEVA la sentencia penal firme puede definirse como: "[...] *la resolución judicial apta, idónea y suficiente para provocar el conjunto de actividades en que consiste la ejecución penal.*" Sin embargo, la propia autora pone de manifiesto que en la doctrina procesal es frecuente caracterizarla también como: "[...] *el documento público que contiene la declaración de voluntad irrevocable de un órgano judicial de que una persona sea sometida a una pena.*". NAVARRO VILLANUEVA, M.C., "*La ejecución ...*", *cit.*, p.33.

⁴⁸⁰ No obstante, según el artículo 245.4 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ): "*Llámesse ejecutoria el documento público y solemne en que se consigna una sentencia firme. Las ejecutorias se encabezarán en nombre del Rey.*" Si confrontamos esta definición –que coincide con la que figura en el artículo 141 LCrim- con lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición adicional décima LGT se advierte que una cosa es remitir a la Administración el testimonio de la sentencia firme y otra distinta ordenar que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento de apremio. En el primer caso, dicha función certificadora se realiza mediante la notificación de ejecutoria penal, mientras que en el segundo es necesario adoptar una resolución cuyo contenido excede de la simple ordenación del proceso (providencia).

⁴⁸¹ En este sentido compartimos lo indicado por CACHON CADENAS cuando advierte que: "*Normalmente, la orden de embargo forma parte de la resolución judicial por la que se despacha ejecución, hasta el punto de que, en ocasiones, se llega a identificar la una con la otra. Esta equiparación se produce sobre todo en los supuestos en los que puede practicarse el embargo sin requerir previamente el pago al ejecutado. En rigor, la identificación no es del todo correcta, porque, cuando el juez decreta la ejecución, expresa su voluntad de que se sustancie el proceso ejecutivo promovido por el ejecutante, y dicho proceso no se reduce a la mera verificación del embargo.*" CACHON CADENAS, M., "*El embargo*", *cit.*, p.580.

⁴⁸² A mayor abundamiento puede verse RAMOS MENDEZ, F., "*Enjuiciamiento Civil*", *cit.*, pp.187-205.

condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública de apremio se iniciará, de oficio, en cumplimiento de la orden del juez⁴⁸³. Sin embargo, ni la disposición adicional décima LGT ni la norma reglamentaria que la desarrolla contienen ninguna indicación acerca de si la Administración Tributaria debe, a su vez, comunicar dicha circunstancia al ejecutado⁴⁸⁴.

b) El inicio del procedimiento de apremio por incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento concedido al condenado

Según lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima LGT, la vía de apremio también se iniciará cuando el condenado incumpla los términos del aplazamiento o fraccionamiento que el juez le hubiere concedido. A nivel reglamentario, el artículo 128.3 RGR regula las consecuencias de dicho incumplimiento y establece, de un parte, el vencimiento inmediato de todos los plazos pendientes y, de otra, la exigibilidad de los intereses de demora devengados durante el tiempo en que el pago de la deuda quedó diferido por decisión judicial.

La semejanza de estas reglas con lo dispuesto en el artículo 54 RGR es evidente. Sin embargo, aunque el supuesto de hecho parece idéntico, en atención a la naturaleza jurídica del órgano que concede las facilidades de pago, no podemos compartir que se trate de supuestos equivalentes. Dicho de otro modo, una norma reglamentaria de contenido tributario no es el medio adecuado para establecer los efectos jurídicos asociados al incumplimiento de una resolución judicial.

Además, lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima LGT debe interpretarse en concordancia con lo indicado en su apartado segundo, de modo que un eventual incumplimiento del aplazamiento no significa que la Administración Tributaria pueda, por si misma, iniciar la vía de apremio, dar por vencida la deuda y

⁴⁸³ En este sentido, y al amparo de lo dispuesto en el artículo 87.1 RGAT, podría entenderse que se trataría de una iniciación de oficio no por propia iniciativa del órgano competente sino por *orden superior*.

⁴⁸⁴ Es evidente que la resolución judicial ya ha sido notificada al interesado, pero una cosa es tener conocimiento de la existencia de una condena a pagar una suma de dinero y otra muy distinta es que pueda iniciarse un procedimiento administrativo de ejecución patrimonial sin poner dicha circunstancia en conocimiento del deudor.

exigir los intereses devengados hasta la fecha, pues, según la ley, solo al juez sentenciador compete ordenar la exacción administrativa de la responsabilidad civil.

Planteada la cuestión en estos términos, se impone establecer cual debe ser la actuación del órgano judicial ante la constatación de que el condenado ha incumplido los términos del aplazamiento o del fraccionamiento que le fue concedido. Si como proponíamos en el apartado anterior, el juez en su resolución establece que los pagos deben realizarse ante el órgano administrativo y advierte al interesado de que la falta de pago determinará el inicio de la vía de apremio, entendemos que no será necesaria una nueva resolución por la que, constatado el incumplimiento, se ordene el inicio de la vía de apremio. En este caso, se cumpliría con el tenor literal del apartado tercero de la disposición adicional décima LGT y la Administración Tributaria podría iniciar la vía de apremio en el momento en que el condenado desatienda el pago del cualquiera de los plazos, informando de dicha circunstancia al órgano judicial.

Por el contrario, si en la resolución judicial se indica que los ingresos deben realizarse en la cuenta de consignaciones del juzgado, los efectos y el alcance de la eventual falta de pago de alguno de sus vencimientos únicamente podrá establecerlos el juez, en cuyo caso para iniciar la vía de apremio será necesaria la adopción de una nueva resolución judicial por la que se ordene a la Administración la exacción de la responsabilidad civil, lo que nos reconduce al escenario descrito en el apartado segundo de la disposición adicional décima LGT. Es decir, el inicio de la vía de apremio no se producirá por la falta de ingreso sino por la orden judicial que, a la vista del incumplimiento, ordenará a la Administración que proceda a su exacción.

En cuanto a los intereses devengados durante el periodo en el que el pago de la deuda estuvo aplazado, entendemos que su exigibilidad dependerá del contenido de la resolución judicial por la que se conceda el aplazamiento. Es decir, si el juez no contempla su devengo y la Administración no se opone en el momento procesal oportuno, difícilmente podrán exigirse *a posteriori* con fundamento en una norma reglamentaria, pues dichos intereses no se han devengado durante la tramitación del procedimiento administrativo de apremio sino antes de su iniciación.

Otra cosa es considerar que los intereses devengados durante el aplazamiento no son distintos a los que, con arreglo a lo dispuesto en el apartado primero de la disposición adicional décima LGT, forman parte de la responsabilidad civil, de modo que la Administración Tributaria exigirá aquellos que se hubieren generado desde la fecha en la que debió ingresarse la cuota tributaria defraudada hasta la fecha en que se pague la indemnización por dicho concepto, independientemente de la causa por la que el pago se hubiere demorado. En este caso, la indicación de la norma reglamentaria no solo resulta innecesaria -puesto que tales intereses no constituyen un supuesto especial- sino incompleta, pues su exigencia es independiente de si se cumple o no con el aplazamiento, ya que se devengarán en todo caso.

c) El inicio del procedimiento de apremio en ejecución provisional de la sentencia

La ejecución provisional del pronunciamiento civil incluido en la sentencia penal por la que se condena al autor de un delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización por los daños o perjuicios causados al eludir el pago de sus deudas tributarias, viene expresamente prevista en el apartado segundo de la disposición adicional décima LGT y en el artículo 989.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Por consiguiente, y a diferencia de lo indicado respecto a la ejecución de resoluciones firmes, en este caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 526 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la orden del juez encomendando la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio, únicamente se adoptará a instancia de parte⁴⁸⁵.

De conformidad con lo establecido en el artículo 527.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al tratarse de una sentencia de condena dineraria, la solicitud de la representación procesal de la Hacienda Pública debería bastar para que el juez proceda a despachar la ejecución de la sentencia sin que, en principio, se reconozca al condenado la posibilidad de oponerse a dicha decisión (artículo 528.3 LEC). Luego, de los preceptos indicados cabría concluir que una vez dictada la sentencia condenatoria, si el abogado del Estado

⁴⁸⁵ Según CABALLOL ANGELATS: "La nueva regulación declara la ejecutabilidad provisional ex lege de los pronunciamientos de condena, cuyo despacho tiene lugar previa solicitud de la parte en cuyo favor se han dictado, sin exigir la constitución de una caución al ejecutante. La petición de ejecución provisional no está sujeta a plazo." CABALLOL ANGELATS, L., "La ejecución provisional de resoluciones judiciales", en "Instituciones ...", op. cit., p.26.

lo reclama, el juez debe sin más trámite ordenar el inicio del procedimiento administrativo de apremio.

Sin embargo, esta interpretación no solo podría conducir a inaplicar la norma procesal en virtud de la cual en el apartado anterior concluimos que existía plazo legal para realizar el pago voluntario de la indemnización, sino a vaciar de contenido lo dispuesto en el artículo 531 de la Ley de Enjuiciamiento Civil según el cual la ejecución provisional de la sentencia se suspenderá -y, en su caso, se archivarán las actuaciones- cuando el ejecutado pusiere a disposición del juzgado para su entrega al ejecutante el importe correspondiente a la cantidad fijada en la sentencia más los intereses devengado y las costas causadas hasta la fecha.

Por ello, para unificar el tratamiento del tránsito entre la fase de ejecución judicial y la fase de ejecución administrativa, consideramos que el régimen aplicable al periodo de pago previo al inicio de la vía de apremio es independiente de si lo que se ejecuta es una sentencia firme o una sentencia recurrida. En ambos casos, para proceder contra el patrimonio del condenado debe acreditarse su resistencia a cumplir con lo ordenado en la sentencia.

Luego, aunque se solicite la ejecución provisional, antes de adoptar la orden por la que se encomienda a la Administración la exacción de la responsabilidad civil, el juez comprobará que ha transcurrido el plazo legalmente establecido para efectuar el ingreso de la indemnización establecida en la sentencia⁴⁸⁶. Por consiguiente, no existe una diferencia sustantiva entre el inicio de la vía de apremio según se trate de la ejecución de sentencias firmes o de la ejecución provisional de sentencias recurridas. La única diferencia es de carácter formal: en el primer caso la exacción de la responsabilidad

⁴⁸⁶ En este sentido compartimos plenamente la reflexión que realiza CACHON CADENAS cuando, al referirse al régimen de la ejecución provisional de la Ley de Enjuiciamiento civil, indica que: “[...] *la ley no prevé expresamente, con carácter general, un plazo durante el cual la sentencia condenatoria que, por haber sido impugnada, aún no ha adquirido firmeza pueda ser cumplida por la persona contra la que se ha dictado la condena, a fin de evitar la ejecución provisional de esa sentencia. Ahora bien, parece razonable que la posibilidad de cumplir voluntariamente una sentencia que aún no es firme, excluyendo así la ejecución de la misma, se le ha de otorgar al condenado por dicha sentencia, en igual medida, por lo menos, que se le concede a quien ha resultado condenado en virtud de sentencia firme. No sería lógico que el cumplimiento de una sentencia que todavía no ha adquirido firmeza sea exigido con mayor rigor que el cumplimiento de una sentencia que ya es firme.*”, CACHON CADENAS, M., “Resoluciones provisionalmente ejecutables ...”, cit., p.685.

CAPITULO CUARTO

civil por la vía de apremio se ordenará de oficio, en el segundo a instancia de la propia Administración.

No obstante lo anterior, acordado el inicio de la vía administrativa de apremio en ejecución provisional de la sentencia condenatoria, cabe interrogarse acerca de la aplicación de la regla contenida en el artículo 528.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil según la cual, el ejecutado, aunque no puede oponerse a la ejecución provisional sí que, bajo determinadas circunstancias, puede oponerse a la adopción de determinadas medidas ejecutivas de las que deriven perjuicios que sean absolutamente imposibles de reparar en caso de que la sentencia fuere revocada. En este sentido, habida cuenta de que, una vez iniciada la vía de administrativa apremio, la adopción de las medidas ejecutivas –fundamentalmente diligencias de embargo- no corresponde al juez sino a la Administración Tributaria, caben dos posibilidades: o bien considerar que dicha oposición constituye una incidencia que debe ser resuelta por el juez que ordenó la ejecución provisional, o bien entender que la eventual oposición a las actuaciones en el marco del procedimiento administrativo de apremio debe resolverse con arreglo a las normas que lo regulan.

Con arreglo a las normas reguladoras del procedimiento de apremio existe una situación semejante a la prevista en el artículo 528.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuya finalidad es evitar causar al deudor un perjuicio irreversible como consecuencia de la ultimación de la ejecución forzosa sobre sus bienes antes de que adquiriera firmeza el título en el que se sustenta la acción de cobro.

En particular, el artículo 172.3 LGT establece que no se procederá a la enajenación de los bienes embargados hasta que adquiriera firmeza el acto de liquidación del que la deuda trae causa, al tiempo que en el artículo 169.4 LGT se recoge la regla del *beneficium ordinis* en virtud de la cual el deudor puede señalar bienes distintos a los embargados y, de este modo, alterar el orden de embargo siempre que con ello se garantice el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud.

Por consiguiente, considerando que la remisión que realiza el apartado primero de la disposición adicional décima LGT es a la regulación del procedimiento administrativo de apremio considerado en su conjunto, no parece que exista inconveniente

interpretativo que impida aplicar las normas indicadas a las deudas que tienen su origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso la eventual ejecución provisional de la sentencia no produciría las situaciones irreversibles que constituyen el fundamento de la oposición a la adopción de medidas ejecutivas contra determinados bienes o derechos del ejecutado.

6.- La oposición a la ejecución de la sentencia condenatoria

Con carácter general, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE) y la sujeción de la acción administrativa al control jurisdiccional (artículo 106 CE) determinan que cualquier ciudadano, con arreglo a los procedimientos establecidos y observando los límites fijados en cada caso, puede oponerse a la ejecución forzosa que se dirija contra sus bienes, independientemente de si dicha actuación se desarrolla mediante un proceso judicial o mediante un procedimiento administrativo de apremio⁴⁸⁷.

Cuando se trata de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, considerando que puede comprender una fase judicial y una fase administrativa, el cauce a través del cual debe formalizarse la oposición dependerá del régimen de impugnación aplicable a cada uno de los actos adoptados para hacer efectivo el derecho de crédito reconocido en la sentencia condenatoria.

A tal efecto, en el apartado segundo del artículo 128 RGR se establece que los actos dictados por los órganos de la Administración Tributaria en el procedimiento administrativo de apremio de deudas por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública son impugnables mediante el recurso potestativo de reposición y, en todo caso, mediante reclamación económico-administrativa⁴⁸⁸. Sin embargo, la norma reglamentaria introduce una matización al indicar que, cuando los

⁴⁸⁷ Según SANTAMARÍA PASTOR: “[...] En una primera caracterización, la sumisión de la actividad administrativa al control jurisdiccional posee un contenido bien simple: cualquier acto o conducta, positiva o negativa, de la Administración y de sus agentes puede ser sometida a enjuiciamiento por parte de órganos jurisdiccionales, a instancia de cualquier persona o entidad (pública o privada) a quienes dichos actos o conductas lesionen sus derechos o intereses.” SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “Principios de Derecho Administrativo”, vol. I, Madrid, 2002, p.98.

⁴⁸⁸ En este sentido, cabría preguntarse si la referencia expresa a los dos procedimientos ordinarios de revisión de los actos de aplicación de los tributos, supone implícitamente excluir la aplicación de los procedimientos especiales de revisión.

CAPITULO CUARTO

motivos de impugnación aducidos por el interesado se refieran a la adecuación de la actuación administrativa a lo dispuesto en la sentencia condenatoria, dichas cuestiones deben ser resueltas por el juez o Tribunal competente para la ejecución de dicha resolución.

Esta disociación, basada en la causa de la oposición a la actuación ejecutiva, aunque trata de dar respuesta a la dualidad de órganos que intervienen en la ejecución de la sentencia penal que incluye una condena al pago de la responsabilidad civil, plantea más interrogantes que soluciones. En primer lugar, exige un trámite previo de calificación por parte del órgano administrativo que, en ocasiones, puede constituir un auténtico pronunciamiento sobre el fondo del asunto⁴⁸⁹. Además, lo habitual en estos casos es que los motivos de impugnación se invoquen simultáneamente, en cuyo caso se producirá una concurrencia de los cauces procesales y administrativos a través de los cuales debe resolverse la oposición del interesado. Y, por último, la norma reglamentaria, como no podría ser de otro modo, no se pronuncia acerca del medio impugnatorio a través del cual el juez de lo penal debería resolver la posible disconformidad de la actuación administrativa respecto al mandato contenido en la resolución judicial.

Por otra parte, y en coherencia con lo expresado en los apartados anteriores, también en este caso tenemos serias dudas de que una norma reglamentaria pueda modificar lo establecido en el artículo 227.2.g) LGT –que declara impugnables en vía económico-administrativa los actos del procedimiento de recaudación- y en los artículos 170.3 y 172.1 LGT, donde se detallan los motivos de oposición a las diligencias de embargo y a los actos de enajenación de bienes.

Por si el origen jurisdiccional del título en que se liquida la deuda pudiera suscitar algún reparo a la aplicación del régimen general de impugnación de los actos dictados por la Administración Tributaria, resulta particularmente oportuna la indicación de la disposición adicional undécima LGT, en cuyo apartado 1.b) se establece que podrá

⁴⁸⁹ Coincidimos plenamente con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS cuanto advierte que: “[...] *fiar las consecuencias de la distinción a que el interesado invoque como motivo de su oposición la disconformidad del acto de ejecución con la sentencia, como hace el precepto reglamentario, aparece como una suerte de “brindis al sol”, y no solo porque este “motivo” es el habitualmente alegado por quien impugna actos de ejecución sino porque su fundamento no puede ser apreciado hasta el momento de resolver.*” ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en “Ejecución Administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública”, <<Tribuna Fiscal>>, núm.201, 2007, p.20.

interponerse reclamación económico-administrativa -previa interposición potestativa de recurso de reposición- contra los actos recaudatorios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativos a ingresos de derecho público del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o relativos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública.

Luego, a nuestro modo de ver, y también conforme a lo dispuesto en el apartado 2.b) de la disposición adicional undécima LGT, para exceptuar la aplicación de la vía de revisión administrativa a los actos dictados en el procedimiento de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es necesario que dicha circunstancia venga indicada por una norma con rango de ley.

6.1.- La oposición a las resoluciones del juez de lo penal

Con carácter general, la impugnación a las resoluciones judiciales se formaliza mediante el sistema de recursos. Por consiguiente, contra la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública cabe recurrir en apelación y, en su caso, en casación.

Sin embargo, una vez firme la sentencia, cabe preguntarse si el condenado puede oponerse a la resolución judicial por la que, en aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT, se ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio. En este sentido, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 545.4 de la Ley de Enjuiciamiento Civil dicha resolución adoptará la forma de auto, entendemos que el condenado podrá impugnarla arreglo a lo dispuesto en los artículos 556 y siguientes de la LEC.

Las razones que pueden sustentar la interposición de este recurso tendrán como fundamento principal la improcedencia de iniciar la ejecución forzosa⁴⁹⁰. Es decir, tal como se ha expuesto en los apartados anteriores, si el condenado tiene derecho a realizar el pago de la indemnización en sede judicial, podrá oponerse a la resolución

⁴⁹⁰ A mayor abundamiento puede verse RAMOS MENDEZ, “*Enjuiciamiento criminal*”, cit. p. 187 y ss.

judicial que ordenase el inicio de la vía de apremio sin antes haber agotado el plazo de ingreso voluntario (artículo 548 LEC).

Del mismo modo, también cabría oponerse a dicha resolución, cuando se hubiere concedido un aplazamiento del pago que esté siendo objeto de puntual cumplimiento⁴⁹¹. Por consiguiente, en todos aquellos casos en los que no se acredite la resistencia al pago no cabe iniciar la ejecución forzosa independientemente de cual sea el cauce formal legalmente establecido para ello. Luego, en principio cabe concluir que las causas generales de oposición a la ejecución civil son también aplicables para oponerse a la resolución judicial por la que se ordena que dicha actuación se desarrolle por la Administración Tributaria.

6.2.- La oposición a la actuación de la Administración Tributaria

Una vez iniciado el procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, es posible que el condenado no esté conforme con el contenido o la forma de los actos adoptados por el órgano de recaudación y, en ejercicio de su derecho a la defensa, promueva la revisión de dichos actos para que se dejen sin efecto. Ante dicha situación, por lo demás nada infrecuente, se impone decidir cuál será el cauce formal a seguir para sustanciar la oposición del ejecutado a la actuación de la Administración Tributaria, pues con ello indirectamente se decide también cuál es el órgano competente para resolver este tipo de cuestiones.

La principal referencia a la que podemos acudir es el apartado cuarto de la disposición adicional décima LGT según el cual, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, la Administración Tributaria informará al juez o Tribunal sentenciador de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución de la sentencia condenatoria.

Si partimos del tenor literal del precepto, sería plausible entender que la referencia que realiza respecto a los *incidentes* constituye una remisión al régimen general de

⁴⁹¹ En cuanto a la caducidad de la acción ejecutiva y a los posibles defectos procesales (artículo 559 LEC) también podrán fundamentar la oposición del ejecutado a la orden de que se proceda a la exacción administrativa de la responsabilidad civil. Sin embargo, la pluspetición (artículo 558 LEC) únicamente procederá invocarla contra los actos dictados en el procedimiento de apremio.

sustanciación de las cuestiones incidentales en el proceso civil (artículo 387 y siguientes LEC). Sin embargo, no parece que la oposición que se formaliza contra los actos del procedimiento de apremio pueda calificarse propiamente como una cuestión incidental⁴⁹², entre otras razones porque se deduce una vez finalizado el proceso. Luego, en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 128.4 RGR, el órgano de recaudación debe informar al juez de cualquier acontecimiento que afecte a la deuda cuya exacción se le encomienda, fundamentalmente porque la ejecución de la pena privativa de libertad puede depender del pago de la responsabilidad civil⁴⁹³. Pero cuando lo que se produce no es un ingreso o la declaración de crédito incobrable sino un acto de oposición a la actuación administrativa no se trata tanto de informar como de resolver.

Una segunda posibilidad es considerar que la impugnación de los actos del procedimiento de apremio constituye un *incidente de ejecución*, puesto que para su adecuada resolución es necesario confrontarlos con el contenido del título ejecutivo que les sirve de fundamento.

En este caso, aplicando analógicamente lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, la competencia para resolver cualquier cuestión que el ejecutado puede oponer a la actuación de la Administración Tributaria correspondería en exclusiva al juez de lo penal⁴⁹⁴. La consecuencia de este planteamiento es que, si el juez estima el incidente por entender que el acto administrativo no se ajusta a lo dispuesto en la sentencia, mediante una resolución de un órgano de la jurisdicción penal se estaría anulando un acto de la Administración Tributaria; circunstancia que podría considerarse contraria a lo dispuesto en el artículo 9.4 de la Ley orgánica del Poder Judicial.

⁴⁹² En este sentido compartimos la conclusión de ZABALA para quien los aspectos de los que el órgano de recaudación debe informar al juez más que *incidentes* son *incidencias* de la ejecución. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*, p.19.

⁴⁹³ Concretamente según lo dispuesto en el artículo 81.3 CP uno de los requisitos para conceder la suspensión provisional de la pena es precisamente acreditar el pago de la responsabilidad civil o, en su caso, la imposibilidad total o parcial para hacer frente a dicha obligación.

⁴⁹⁴ Así lo entiende ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS para quien: "No parecen existir aquí potestades administrativas de calificación jurídica o declarativa del incidente, ni de autotutela que permitan a la Administración revisar sus propios actos –de oficio o por vía de recurso de reposición o reclamación administrativa- o desvíen la competencia judicial para la ejecución del orden penal al contencioso administrativo. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*, p. 20.

CAPITULO CUARTO

Para decidir esta compleja cuestión, podría acudirse a las reglas recogidas en los artículos 562 y 563 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. El primero faculta a cualquiera de las partes del procedimiento de ejecución forzosa, y con independencia de la oposición del ejecutado al propio auto por el que se despacha la ejecución, a interponer recurso de reposición ante el juez que lo dictó cuando entienda que se han infringido las normas que regulan los actos concretos del proceso de ejecución⁴⁹⁵. El segundo, faculta a cualquier perjudicado a interponer recurso de reposición -y, si se desestimare de apelación- para que el juez deje sin efecto los actos de ejecución que pudieran resultar contradictorios con el contenido de la sentencia o resolución judicial que constituye el título ejecutivo.

La conclusión que podemos extraer de dichas normas es que la oposición del ejecutado a los actos en los que se concreta la actividad ejecutiva no constituye ni una cuestión incidental ni un incidente de ejecución, sino una impugnación en el sentido propio del término. En otras palabras, se trata del cauce procesalmente previsto para solicitar al órgano que adoptó el acto ejecutivo que revise su adecuación a Derecho y, en su caso, reconsidere la decisión. Si esto es así, cuando por ministerio de la ley el acto jurídico en el que se materializa la ejecución forzosa contra los bienes del condenado a pagar una indemnización no lo adopta el juez sino un órgano de la Administración Tributaria, el régimen de impugnación no puede ser otro que el establecido para promover la revisión de los actos del procedimiento de recaudación en vía de apremio⁴⁹⁶.

⁴⁹⁵ Bajo determinadas circunstancias también faculta a la interposición de recuso de apelación o, en defecto de acto contra el que formalizar la impugnación, a presentar un escrito ante el juzgado en el que se exprese la infracción cuya revisión se pretende.

⁴⁹⁶ También llega a esta misma conclusión SOLAZ SOLAZ para quien: "Nos planteamos cuál será la autoridad competente para resolver las incidencias civiles que suscita la ejecución, aunque considero que al remitirse la Ley al procedimiento de apremio para la exacción de esta responsabilidad civil por parte de la Administración tributaria, corresponderá a ésta y según el procedimiento administrativo y el sistema de recursos contenido en el mismo a quien corresponderá resolver las incidencias del trámite de ejecución que puedan suscitarse". SOLAZ SOLAZ, E., "El delito fiscal: aspectos conflictivos", cit., p. 25.

6.2.1.- La impugnación en vía administrativa de los actos del procedimiento de apremio

Con carácter general, de las actuaciones propias del procedimiento de apremio son susceptibles de impugnación: la providencia de apremio, las diligencias de embargo y el acuerdo de enajenación.

En el primer caso, conforme a lo expuesto en los apartados anteriores, es evidente que el ejecutado no podrá promover la revisión del acto por el que se acuerda el inicio del procedimiento de apremio. En el segundo caso, con sujeción a las causas establecidas en el artículo 170.3 LGT, de lo dispuesto en el artículo 128.2 RGR, se desprende que contra la diligencia de embargo dictada en un procedimiento de apremio iniciado por orden del juez, podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Finalmente, respecto a la posible impugnación del acuerdo de enajenación (artículo 172.1 LGT), únicamente procederá en caso de que la diligencia de embargo que incluya una deuda por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública incurra en alguna de las causas que legalmente pueden determinar su nulidad.

Planteada la cuestión en estos términos, de los motivos generales de oposición previstos en el artículo 170.3 LGT, cuando la deuda apremiada tiene su origen en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, no parece que exista inconveniente en aceptar como fundamento de la impugnación: a) La extinción de la deuda; b) La prescripción del derecho a exigir el pago; c) Y el incumplimiento de las normas reguladoras de la práctica del embargo. Por el contrario, difícilmente podrá aceptarse como motivo de oposición la falta de notificación de la providencia de apremio, habida cuenta de que este caso la fuerza ejecutiva proviene de la resolución judicial. En cuanto a la suspensión del procedimiento (artículo 170.3.d) LGT), tampoco parece que sea una circunstancia aplicable a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito, salvo en caso de que se proceda a la ejecución provisional de la sentencia⁴⁹⁷.

⁴⁹⁷ El artículo 556.2 LEC establece la regla general en el sentido de que la oposición que se formule contra la ejecución de resoluciones judiciales no suspenderá el curso del juicio ejecutivo. A mayor abundamiento puede verse CACHON CADENAS, M., :*La suspensión de la actividad ejecutiva como*

CAPITULO CUARTO

Si esto es así, con arreglo a lo dispuesto en las normas tributarias, la oposición en vía administrativa a la ejecución forzosa del crédito reconocido en la sentencia penal puede fundarse en dos tipos de motivos: a) De una parte, todos aquellos relacionados con la propia existencia de la deuda o con la vigencia del derecho de crédito⁴⁹⁸; b) Y, de otra, todos aquellos relacionados con la forma de instruir el procedimiento y, particularmente, con la práctica de los embargos. Únicamente cabría excluir la impugnación que se refiera al contenido propio del título que se ejecuta (la sentencia), pues se trata de una cuestión que quedaría fuera del ámbito de decisión de la Administración Tributaria.

Llegados a este punto, también cabe preguntarse acerca de si resulta aplicable el régimen de la suspensión del procedimiento de apremio previsto en el artículo 165 LGT, cuando lo que se recauda es una deuda en concepto de responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública⁴⁹⁹, pues considerando que la fuerza ejecutiva del crédito no proviene de un acto administrativo sino de una resolución judicial, dicha circunstancia determinaría que la eventual interposición de un recurso o reclamación en vía administrativa contra los actos dictados por la Administración Tributaria enervare o demorare el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia condenatoria.

A nuestro modo de ver, si el acto impugnado es un embargo practicado mediante una diligencia que incluye una deuda por responsabilidad civil (o el acto de enajenación que de dicho embargo trae causa), su eventual suspensión de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 LGT no afecta necesariamente a la eficacia del título ejecutivo, pues no se discute su legitimidad y, además, nada impide a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento de apremio.

Por el contrario, sí que podría resultar inaplicable el régimen de suspensión automática amparado en alguna de las causas indicadas en el artículo 165.2 LGT, pues en este caso, al impedirse la continuación del cauce formal legalmente establecido para hacer

consecuencia de la oposición del ejecutado”, en <<Revista Jurídica de Catalunya>>, núm. 4, 2000, p.237-250.

⁴⁹⁸ En esta categoría cabe incluir el pago total o parcial de la deuda, o la prescripción de la acción de cobro.

⁴⁹⁹ Con carácter general el artículo 12.2 LGP establece que: “*Los procedimientos administrativos de apremio podrán ser suspendidos en el caso de recursos o reclamaciones interpuestos por los interesados, en la forma y con los requisitos legal o reglamentariamente establecidos.*”

efectivo el cobro de la indemnización reconocida en la sentencia, lo que en último término se enerva es la fuerza ejecutiva de la resolución judicial. Sin embargo, lo cierto es que, si lo que el ejecutado acredita es la existencia de un error en su perjuicio (material, de hecho o aritmético), o el ingreso (total o parcial) de la indemnización, no acertamos a encontrar la razón por la que no pueda suspenderse el procedimiento de recaudación en vía de apremio hasta comprobar si efectivamente dichas circunstancias se han producido.

Por último, señalar que, tal como se ha expuesto en apartados anteriores, la situación descrita en el artículo 172.3 LGT, en principio no resultaría aplicable a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, salvo en aquellos casos en los que la diligencia de embargo se hubiere adoptado como consecuencia del inicio del procedimiento de apremio en ejecución provisional de sentencia.

6.2.2.- El control judicial de la ejecución administrativa de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública

Con carácter general, el control judicial de los actos de las Administraciones Públicas corresponde a los jueces y Tribunales del orden contencioso-administrativo (artículo 1 LJ). Luego, si para modificar dicha atribución legal de competencia es necesario una norma con rango de ley (artículo 9.1 LOPJ), no parece que pueda sostenerse que el juez de lo penal pueda revisar y, en su caso, dejar sin efecto un acto dictado por la Administración Tributaria, aunque se trate de un acto dictado en el seno de un procedimiento de apremio para el cobro de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

Planteada la cuestión en estos términos, si cualquier acto administrativo contrario a lo dispuesto en una resolución judicial es nulo de pleno derecho⁵⁰⁰, los actos del procedimiento de apremio que, a juicio del ejecutado, se separen de lo indicado en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, una vez firmes en vía administrativa, podrán ser impugnados mediante recurso contencioso-administrativo (artículo 25 y siguientes LJ).

⁵⁰⁰ Así se desprende de lo establecido entre en el artículos 62.1.g) LPAC en concordancia con lo dispuesto en los artículos 103.1 LJ y 17.2 LOPJ.

Sin embargo, de ello no se sigue que las consecuencias de aplicar lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT sean desposeer al juez de lo penal de su competencia para decidir en exclusiva todo aquello que afecte a la resolución que ha dictado, pues si entre los motivos de impugnación alegados por la parte figura alguno que requiera establecer el sentido y alcance de la sentencia condenatoria, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa y 10.2 de la Ley orgánica del Poder Judicial, el juez de lo contencioso-administrativo deberá plantear una cuestión prejudicial ante el juez de lo penal y suspender la tramitación del recurso contencioso-administrativo; de modo que si así no lo hiciera, el deudor podrá promover un conflicto de competencia (artículos 42 y 43 LOPJ).

En definitiva, a nuestro modo de ver, del artículo 117.3 de la Constitución emana un mandato inequívoco en el sentido de que exista un control judicial efectivo que asegure el íntegro cumplimiento de las resoluciones de los jueces y Tribunales, pero dicho mandato no atribuye dicha función a un orden jurisdiccional en particular⁵⁰¹. Luego, considerando que no existe norma legal que excepcione su aplicación, es razonable concluir que los actos dictados por la Administración Tributaria al proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito son revisables por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

6.2.3.- La presentación de tercerías ante la jurisdicción civil

Cuando la oposición a la ejecución forzosa del pronunciamiento civil de una sentencia penal no proviene del propio ejecutado sino de un tercero, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 996 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, las tercerías de dominio o de mejor derecho que puedan deducirse se sustanciarán y decidirán con sujeción a las disposiciones establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil, concretamente a lo

⁵⁰¹ En este sentido resulta oportuna la reflexión que realiza SANTAMARÍA PASTOR respecto al contenido constitucional de la potestad de control jurisdiccional de la actividad administrativa, para quien: "[...] se trata de una potestad jurisdiccional, esto es, atribuida a los órganos del Poder Judicial que el Título VI regula, aunque sin prejuzgar en modo alguno el tipo de Jueces y Tribunales a los que la ley haya de atribuirle en concreto: éstos podrán ser los Tribunales comunes (civiles o laborales), o bien Tribunales especializados (contencioso-administrativos), o unos y otros según las materias, sistema mixto hoy vigente entre nosotros."

dispuesto en los artículos 595 siguientes respecto a la tercería de dominio, y en los artículos 614 y siguientes respecto a la tercería de mejor derecho.

Sin embargo, cuando el embargo lo hubiere adoptado un órgano de la Administración Tributaria en el curso de un procedimiento de apremio para el cobro de la indemnización reconocida en una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, por remisión de la disposición adicional décima LGT, se observarán también las reglas establecidas en el artículo 165.3 LGT.

En particular, la reclamación deberá presentarse ante el órgano de recaudación que dictó la diligencia de embargo que únicamente suspenderá las actuaciones de realización cuando se trate de una tercería de dominio⁵⁰². Si lo que se invoca por el tercero es un derecho preferente para cobrar, de conformidad con lo expuesto en el apartado anterior, dicha circunstancia no impedirá la continuación de las actuaciones administrativas sin perjuicio de que una vez realizados los bienes del ejecutado se decida sobre la prelación de créditos.

⁵⁰² En un sentido semejante el artículo 12.4 LGP establece que la interposición de una tercería de dominio determina, previo aseguramiento, la suspensión del procedimiento de apremio pero “[...] *solo en la parte que se refiere a los bienes o derechos controvertidos, sustanciándose este incidente en la vía administrativa como previa a la judicial.*” Si por el contrario, se trata de una tercería de mejor derecho: “[...] *proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería.*”

La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública

Introducción

Según lo expuesto en los Capítulos anteriores, la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al tiempo que establece que la responsabilidad civil resultante de la comisión del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal comprende la deuda tributaria no ingresada -más los intereses de demora que la falta de pago hubiere generado-, dispone que su exacción se realizará por el procedimiento administrativo de apremio. Por consiguiente, en su condición de *lex specialis*, modifica el régimen general previsto en las Leyes de Enjuiciamiento Criminal y de Enjuiciamiento Civil en materia de ejecución patrimonial en aquellos casos en los que sea necesario proceder contra los bienes del condenado a pagar la indemnización reconocida a la Hacienda Pública en la sentencia condenatoria por un delito de defraudación tributaria.

Ciertamente, aunque la norma tributaria se remite al procedimiento *administrativo* de apremio como el cauce a seguir para proceder a la *exacción*⁵⁰³ de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, es evidente que se trata de una remisión interna pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), el cauce administrativo para proceder a la ejecución forzosa de una deuda es precisamente el previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva⁵⁰⁴.

⁵⁰³En la actualidad el vocablo *exacción* únicamente aparece en el artículo 65.2 LGT al referirse a la forma de gestionar el pago de la deuda tributaria mediante el uso de efectos timbrados. En la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dicha expresión referida a la acción de cobrar o pagar una deuda aparecía, entre otros, en el artículo 57.1 y en el artículo 75. Probablemente, el uso de esta expresión traiga causa del artículo 242 LCrim que, al regular el pago de las costas procesales, establece que: "Se procederá a su exacción por la vía de apremio si, presentadas las respectivas reclamaciones y hechas saber a las partes, no pagasen éstas en el término prudencial que el Juzgado o Tribunal señale [...]". En cualquier caso, por el contexto normativo en el que se ubica la disposición adicional décima LGT, hemos de entender que la acción a desarrollar por los órganos de la Administración Tributaria es la *recaudación* de una deuda de derecho público en los términos en que viene definida en el artículo 2 RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

⁵⁰⁴ Únicamente quedan excluidas de dicho procedimiento las deudas de la Seguridad Social cuya recaudación en vía ejecutiva viene regulada en el Reglamento General de Recaudación de los recursos del sistema de Seguridad Social.

Luego, el régimen jurídico aplicable a la recaudación de la responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria será el comprendido en la Sección Segunda del Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria y en el Capítulo II del Título III del RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

No obstante lo anterior, debe significarse que tanto la Ley como el Reglamento, al regular el procedimiento de recaudación en vía de apremio, no solo desarrollan las normas relativas al modo de proceder contra los bienes y derechos del deudor que no cumple voluntariamente con su deber de ingresar el importe de las deudas de derecho público, sino también: las normas que regulan la concurrencia de la vía de apremio con otros procedimientos de ejecución patrimonial (artículo 164 LGT), las causas legales de suspensión del procedimiento de apremio (artículo 165 LGT) y, sobre todo, los motivos para oponerse a los actos de gestión recaudatoria.

Por el contrario, otros aspectos relacionados con la gestión recaudatoria de las deudas de derecho público se ubican fuera de la regulación específica de la vía de apremio. En particular: las normas relativas a las solicitudes de aplazamiento presentadas una vez iniciado el periodo ejecutivo (artículo 161.2 LGT), las normas reguladoras de las facultades de los órganos de recaudación (artículo 162 LGT); y también aquellas normas de carácter sustantivo en virtud de las cuales se exigen los recargos del periodo ejecutivo (artículo 28 LGT) y los intereses de demora devengados durante la sustanciación del procedimiento (artículo 26.2.d) LGT).

Luego, para establecer el régimen jurídico aplicable a la recaudación ejecutiva de una deuda que no tiene su origen en una liquidación tributaria sino en una resolución judicial caben dos posibles interpretaciones. La primera es limitar el alcance de la disposición adicional décima LGT a lo dispuesto en los artículos 167 a 173 LGT donde se ubican las reglas relativas a la iniciación, desarrollo y terminación del procedimiento de apremio⁵⁰⁵.

⁵⁰⁵ El apremio judicial, regulado en los artículos 634 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, se concibe únicamente como el procedimiento para la realización de los bienes embargados. A mayor abundamiento, puede verse FRANCO ARIAS, J., “*El procedimiento de apremio*”, Barcelona, 1987.

CAPITULO QUINTO

En este caso, la actuación de la Administración tributaria quedaría restringida a la práctica de embargos administrativos sobre los bienes o derechos del obligado al pago y, en su caso, a la realización de dichos bienes con arreglo a los procedimientos administrativos de enajenación. La segunda, es considerar que la remisión legal a la vía de apremio no solo tiene un alcance formal sino también material, de modo que a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se aplicaría, no solo la normativa reguladora del procedimiento en sentido estricto, sino todo el régimen de la recaudación en vía ejecutiva.

El desarrollo reglamentario de lo establecido en los distintos apartados de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria corresponde al artículo 128 RGR. En el apartado primero, al tiempo que indica que la deuda derivada de la responsabilidad civil debe acumularse de oficio al procedimiento de apremio que, en su caso, se hubiere iniciado por otras deudas del mismo deudor, establece que no resultan exigibles los recargos del periodo ejecutivo.

En el apartado segundo, el Reglamento disocia el régimen de impugnación de los actos propios de la gestión recaudatoria en vía de apremio en función de los motivos que alega el obligado al pago, distribuyendo la competencia para conocer de la impugnación contra los actos dictados en el procedimiento de apremio según sea la naturaleza jurisdiccional o administrativa de los motivos invocados por el ejecutado⁵⁰⁶.

En el apartado tercero, el artículo 128 RGR desarrolla lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima LGT, introduciendo una regla equivalente a lo establecido en el artículo 54 RGR para el caso de incumplimiento de los vencimientos establecidos en un acuerdo administrativo de fraccionamiento de deudas tributarias. Asimismo, ratificando la regla del apartado primero, indica que no procederá exigir los recargos del periodo ejecutivo, pero sí que establece una obligación de pago

⁵⁰⁶ En este sentido coincidimos plenamente con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS cuanto advierte que: “[...] *fiar las consecuencias de la distinción a que el interesado invoque como motivo de su oposición la disconformidad del acto de ejecución con la sentencia, como hace el precepto reglamentario, aparece como una suerte de “brindis al sol”, y no solo porque este “motivo” es el habitualmente alegado por quien impugna actos de ejecución sino porque su fundamento no puede ser apreciado hasta el momento de resolver.*” ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en “Ejecución Administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública”, <<Tribuna Fiscal>>, núm.201, 2007, p.20.

de los intereses devengados durante el periodo en el se mantuvo vigente el aplazamiento concedido por el juez.

Finalmente, el apartado cuarto del artículo 128 RGR es la concreción reglamentaria de lo dispuesto en el apartado cuarto de la disposición adicional décima LGT respecto al deber de información que recae en el órgano de recaudación, a fin de dar traslado al juez de las incidencias que se produzcan durante el procedimiento de apremio de las deudas que tienen su origen en la indemnización por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. En este sentido, la norma reglamentaria especifica las situaciones que, en todo caso, deben ser objeto de comunicación al órgano que dictó la sentencia que se ejecuta, a saber: El ingreso total o parcial de la deuda, y la insolvencia del deudor por inexistencia total o parcial de bienes susceptibles de quedar afectos al cumplimiento forzoso de la obligación de pago.

A nuestro modo de ver, el texto artículo 128 RGR no solo no resuelve satisfactoriamente la cuestión acerca de cual es el régimen jurídico aplicable a la recaudación de la responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria, sino que introduce, si cabe, más dudas que soluciones.

En primer lugar, nada se dice acerca de cómo deben iniciarse las actuaciones recaudatorias cuando respecto al condenado no existe un procedimiento en vía de apremio iniciado previamente, lo que, por otra parte, y a diferencia de lo sugerido por la norma reglamentaria, será lo habitual.

En segundo lugar, la acumulación en un mismo procedimiento ejecutivo de la deuda por responsabilidad civil con otras posibles deudas tributarias del condenado introduce importantes asimetrías en el régimen aplicable a los actos en los que se concreta la actividad ejecutiva de los órganos de recaudación.

Y, por último, a nivel reglamentario, se ignoran las dificultades de aplicar a la recaudación de la responsabilidad civil: las reglas generales de oposición a la providencia de apremio (artículo 167.3 LGT) y a la diligencia de embargo (artículo 170.3 LGT); las normas sobre la ejecución de las garantías (artículo 168 LGT); y,

CAPITULO QUINTO

sobretudo, el régimen de suspensión del procedimiento de recaudación (artículo 165 LGT) o de paralización de las actuaciones de enajenación (artículo 172.3 LGT).

Por otra parte, mención especial merece la indicación según la cual el importe de la responsabilidad civil *no podrá incrementarse* en los recargos del periodo ejecutivo, pues según como se entendiera podría parecer que, por vía reglamentaria, se introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 28 LGT cuando del texto de la disposición adicional décima LGT no se desprende que el legislador excluya la deuda por responsabilidad civil de la aplicación del recargo que, según lo dispuesto en el artículo 161.4 LGT, se devenga *ope legis* con la iniciación del periodo ejecutivo.

Luego, siendo indiscutible que, ordenada por el juez su exacción por el procedimiento de apremio, las actuaciones de los órganos de recaudación tienen carácter ejecutivo, para inaplicar el artículo 28 LGT no basta con una interpretación meramente sistemática de la norma de remisión sino que sería necesario que dicha circunstancia quedase claramente reflejada en la ley. Por consiguiente, si se interpretara que el fundamento de la inexigibilidad de los recargos del periodo ejecutivo es el artículo 128.1 RGR, solo podría concluirse que se trata de una norma nula de pleno derecho por contravenir lo dispuesto en una norma de rango superior.

Para salvar la validez del artículo 128 RGR, cabría entender que la norma que le ofrece cobertura legal no es la disposición adicional décima LGT sino el artículo 161.1 LGT donde, al regular el inicio del periodo ejecutivo, únicamente contempla dos posibilidades: a) el vencimiento del plazo de ingreso de las deudas liquidadas por la Administración Tributaria y b) el vencimiento del periodo voluntario para presentar e ingresar las deudas autoliquidadas por el propio obligado al pago.

Si dicha norma -a la que por otra parte se remite el artículo 28.1 LGT- se aplica literalmente, es evidente que las deudas con origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no se ajustan a ninguna de las dos modalidades indicadas pues, independientemente del debate doctrinal acerca de su naturaleza jurídica⁵⁰⁷, de su liquidación no se encargan los órganos de la Administración

⁵⁰⁷ La doctrina se muestra dividida acerca de la naturaleza jurídica de la deuda que se exige al condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Para unos autores lo que predomina es la naturaleza tributaria

Tributaria sino el juez de lo penal. Luego, desde esta perspectiva, el artículo 128.1 RGR únicamente tendría un sentido aclaratorio, siendo el fundamento legal de la inexigibilidad del recargo la interpretación restrictiva del artículo 161 LGT.

De todos modos, a nuestro modo de ver, y aunque formalmente pudiera salvarse la legalidad de norma reglamentaria, nos inclinamos por la explicación más evidente: al realizar una remisión genérica al procedimiento administrativo de apremio no se advirtió la posibilidad de que pudieran exigirse al condenado los recargos del periodo ejecutivo, con lo que dicha cuestión no fue objeto de debate en sede parlamentaria sino en el momento en que se abordó el desarrollo reglamentario de la disposición adicional décima LGT. Sea como fuere, si lo querido por el legislador es que sobre la indemnización fijada en la sentencia condenatoria no se exija el recargo del periodo ejecutivo la ubicación adecuada de esta regla de exclusión no es el artículo 128 RGR sino la propia disposición adicional décima LGT, pues solo de este modo se cumple con la reserva de ley contenida en el artículo 8.e) LGT.

Planteadas las principales cuestiones que se suscitan al tratar de integrar el mandato contenido en la disposición adicional décima LGT con las reglas generales de la ejecución patrimonial por la vía del apremio administrativo, a continuación nos proponemos examinar el régimen jurídico aplicable a la recaudación ejecutiva de aquellas deudas que tienen su origen en una resolución judicial por la que se condena al autor de un delito de defraudación tributaria al pago de una indemnización a la Hacienda Pública.

originaria de la obligación nacida con la realización del hecho imponible. Para otros, lo que predomina es la naturaleza civil de la culpa extracontractual. Respecto a la primera postura puede verse entre otros: AGULLÓ AGÜERO, A., *Delitos e infracciones de contrabando*, Comentarios a la Legislación Penal, Tomo III, Madrid, 1984, p.363; MUÑOZ MERINO, A., *Delito de contrabando*, Pamplona, 1992, p. 517; COLOMA CHICOT, A., en *La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria*, en <<La Ley>>, núm. 6583, noviembre 2006, p. 1; FALCON Y TELLA, R., *La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria*, en <<Quincena Fiscal>> (editorial), núm.5, 2004, p.2; CHOCLAN MONTALVO, J.A., *Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, en <<Diario La Ley>> núm. 5928/2004, p.2; y recientemente SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda Tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Barcelona, 2009. Respecto a la segunda postura pueden verse, entre otros: SOTO NIETO, F., *Pronunciamiento sobre responsabilidad civil por delito fiscal*, en <<Diario La Ley>>, 12 de noviembre de 2002, p.1747; HINOJOSA MARTINEZ, E. *La intervención administrativa en la ejecución de sentencias y la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública en la nueva Ley General Tributaria* en <<La ley>>, núm.6095, 28 de septiembre de 2004, p.14; y RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, en <<Tributación Práctica>>, núm.8, Madrid, 2007, p.183.

Para ello, en primer lugar, analizaremos las modulaciones que, respecto al procedimiento de apremio, se producen cuando lo que se reclama no es el pago de una deuda liquidada por la propia Administración tributaria sino de la responsabilidad civil fijada por el juez de lo penal. Seguidamente, estudiaremos la situación que se produce cuando, respecto al condenado a pagar la indemnización, se han iniciado otros procedimientos judiciales de ejecución patrimonial y en especial un proceso concursal. Y, en tercer lugar, nos ocuparemos de los medios de oposición de que dispone el deudor para hacer frente al procedimiento ejecutivo que, en vía administrativa, se dirige contra sus bienes y derechos.

1.- El cumplimiento voluntario de la condena a pagar una indemnización a la Hacienda Pública

De la regulación contenida en el artículo 128 RGR el aspecto que mayores dudas suscita y que, sin duda, condiciona todo el análisis sistemático de este precepto, es el alcance que debe darse a la omisión de toda referencia a la providencia de apremio. Corolario de lo anterior resulta que, respecto a la deuda derivada de una indemnización por los daños y perjuicios ocasionados al cometer un delito contra la Hacienda Pública, ni a nivel legal ni a nivel reglamentario se contempla la concesión de lo que en la terminología tributaria se conoce como un *periodo voluntario* de pago.

Al desarrollar la actuación de la Administración Tributaria sin hacer referencia expresa al acto de iniciación del procedimiento de apremio parece darse a entender que, en la medida en que la recaudación de este tipo de deudas se realiza exclusivamente en *periodo ejecutivo*, la primera noticia de la actuación administrativa que tendrá el obligado al pago que no ha satisfecho la indemnización será la notificación de una diligencia de embargo.

En otras palabras, a partir del momento en que el juez ordena la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, de la literalidad de las normas aplicables podría concluirse que no cabe reconocer al condenado un plazo administrativo específico para realizar el ingreso de la indemnización previo al embargo de sus bienes. Naturalmente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 172.4 LGT el pago de la deuda podrá realizarse en cualquier momento anterior al acto de adjudicación de los bienes

embargados, pero lo que, en principio, parece que no se contempla es la concesión del plazo previsto en el artículo 62.5 LGT.

Este tránsito sin solución de continuidad entre la fase judicial de ejecución de la sentencia condenatoria y la fase administrativa de exacción del crédito probablemente es el que mejor se ajusta a la intención del legislador de conferir a la Administración Tributaria las facultades necesarias para que, por sus propios medios, pueda exigir del condenado el pago de la indemnización que le ha sido reconocida como parte perjudicada del delito contra la Hacienda Pública. Dicho de otro modo, lo dispuesto en el apartado primero del artículo 128 RGR vendría a ratificar que de lo que se trata es de sustituir el embargo judicial por el embargo administrativo, de modo que, una vez ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil, en lugar de aplicar el régimen desarrollado en los artículos 584 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sea el órgano administrativo el que siga con las actuaciones propias de la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado.

No obstante lo anterior, la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria efectúa una remisión inequívoca y directa al régimen desarrollado en la Sección Segunda del Capítulo V de su Título III (artículos 163 a 173), sin excluir la aplicación de ninguno de los preceptos en ella incluidos. Por ello, y aún siendo cierto que la fuerza ejecutiva proviene de la resolución judicial, de ello no se sigue que no sea preciso adoptar un acto administrativo (de trámite) mediante el que formalmente se inicie el procedimiento de recaudación en vía de apremio.

Más aún, incluso aceptando que por vía reglamentaria pueda excepcionarse la liquidación de los recargos del periodo ejecutivo, muchas de las indicaciones contenidas en el artículo 167 LGT resultan plenamente aplicables a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública⁵⁰⁸.

En particular, y desde una perspectiva estrictamente formal, el apartado primero del artículo 128 RGR puede resultar directamente incompatible con lo dispuesto en el

⁵⁰⁸ En este sentido, de los distintos elementos que según establece el artículo 70.2 RGR configuran el contenido de la providencia de apremio se incluye en la letra e) el requerimiento de pago y el plazo para realizarlo, y en la letra f) la advertencia de iniciar la fase de embargo si dicho ingreso no se efectúa.

CAPITULO QUINTO

artículo 167.4 LGT según el cual la providencia de apremio, además del contenido indicado en los apartados primero y segundo de dicho precepto, constituye también un requerimiento expreso del pago previo al embargo de los bienes del deudor, de modo que, con arreglo a lo establecido en el artículo 170.3.b) LGT, será legítimo oponerse a aquella diligencia de embargo que no esté precedida de la correspondiente providencia de apremio.

Planteada la cuestión en estos términos, de la regla recogida en el apartado primero del artículo 128 RGR caben dos posibles interpretaciones: a) O entender que deliberadamente exonera a la Administración del deber de dictar la providencia de apremio respecto de las deudas procedentes de una indemnización por delito contra la Hacienda Pública; b) O entender que la norma reglamentaria se limita a regular un supuesto de hecho específico como es la acumulación de la deuda por responsabilidad civil con las deudas tributarias incluidas en un procedimiento de apremio previamente iniciado.

En el primer caso, es evidente que la norma reglamentaria debe considerarse nula de pleno derecho en la medida en que la supresión del acto mediante el que formalmente se inicia el procedimiento administrativo de apremio resultaría contraria a lo dispuesto en una norma de mayor rango normativo. En el segundo, del silencio reglamentario podría deducirse que se deja sin desarrollo normativo –por innecesario– el inicio formal del procedimiento de apremio, en cuyo caso dicha omisión quedaría subsanada con la aplicación de lo dispuesto en las normas que, con carácter general, regulan el inicio de los procedimientos de aplicación de los tributos⁵⁰⁹.

De todos modos, incluso en éste segundo caso cabría entender que la norma reglamentaria adolece de un vicio de nulidad pues, en aquellos casos en los que se cumpla el presupuesto objetivo para la acumulación, la exigencia de la deuda por responsabilidad civil se realizaría sin haberse iniciado formalmente un procedimiento de

⁵⁰⁹ Con arreglo a lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 1 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAP): “Este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el RD 939/2005 de 29 de julio.”

apremio propio y diferenciado del vigente respecto al resto de deudas del obligado al pago.

Por todo ello, independientemente de la interpretación que se efectúe, cabe concluir que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT, al recibir la orden del juez para proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria debe iniciar un procedimiento administrativo de apremio independiente y formalmente ajustado a los términos en dicha actuación viene regulada en el artículo 167 LGT.

Por consiguiente, procede notificar a todos los obligados a pagar la indemnización –sea cual sea el orden de prelación establecido en la sentencia- la correspondiente iniciación de las actuaciones administrativas, aunque solo sea a los efectos de cumplir con lo dispuesto en el apartado cuarto de dicha norma. Cualquier otra solución comprometerá la eficacia jurídica de los actos de gestión recaudatoria –fundamentalmente las diligencias de embargo- que, como no podría ser de otro modo, están sujetos a revisión, primero en vía económico-administrativa y, posteriormente, en vía judicial.

2.- El procedimiento de apremio iniciado por orden del juez de lo penal

Desde una perspectiva estrictamente material, las actuaciones a desarrollar por los órganos de recaudación para lograr el cobro de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria no difieren sustancialmente de aquellas que realizan para obtener el cobro de las deudas tributarias. Sin embargo, las especiales características de una deuda que no tiene su fundamento en una liquidación practicada por la Administración Tributaria sino en una resolución judicial, provocan significativas modulaciones en el régimen jurídico aplicable, algunas de las cuales pasamos a examinar seguidamente.

2.1- Órganos competentes para la recaudación en vía de apremio de la indemnización en concepto de responsabilidad civil

Con carácter general, para la determinación de la competencia de los órganos de la Administración Pública en general y de la Administración Tributaria en particular se aplican dos criterios: el material y el territorial.

CAPITULO QUINTO

Según el primero de ellos, la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública recae sobre los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria pues, aunque con arreglo a la jurisprudencia actualmente mayoritaria no se trate de deudas tributarias en sentido estricto, por su condición de derecho de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado⁵¹⁰, en aplicación de lo establecido en el artículo 11.2 de la Ley General Presupuestaria, el procedimiento, efectos y requisitos de las formas de extinción de este tipo de créditos se someterán a lo establecido en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación⁵¹¹.

No obstante lo anterior, debe significarse que dicha atribución indirecta de la competencia material no encuentra el correspondiente título a nivel reglamentario, puesto que en la Sección Segunda del Capítulo I del Título I del Reglamento General de Recaudación se distribuyen las competencias para la gestión recaudatoria de los recursos de derecho público sin considerar el caso de que la Administración Tributaria pueda resultar titular de un crédito que no tenga origen en una deuda tributaria.

Por ello, la opción más acorde con el régimen jurídico derivado de lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT es entender que se trata de un supuesto incluido en la previsión general del segundo apartado del artículo 3.b) del Reglamento General de Recaudación, según el cual la gestión recaudatoria en periodo ejecutivo de los recursos públicos no tributarios –y no atribuidos a ningún órgano u organismo autónomo de la Administración General del Estado- corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por lo que se refiere al ámbito territorial de competencia, ni la disposición adicional décima LGT, ni menos aún el artículo 128 RGR contienen ninguna referencia a la competencia para impulsar el procedimiento de apremio de las deudas cuyo origen sea una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública.

⁵¹⁰ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.1 LGP: “La Hacienda Pública Estatal, esta constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos.”

⁵¹¹ Según lo establecido en el artículo 2 RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR): “La gestión recaudatoria de la Hacienda Pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago.”

En el ámbito del Derecho Administrativo la regla general en materia de ejecución de fallos es el artículo 104 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa (LJ), que atribuye la competencia al órgano que dictó el acto afectado por la resolución judicial. Sin embargo, este criterio -que es válido para ejecutar una sentencia dictada por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa- no puede, en principio, aplicarse a la ejecución de la sentencia penal en la que se reconoce a la Administración Tributaria el derecho a percibir una indemnización a cargo del condenado por un delito contra la Hacienda Pública⁵¹², entre otras razones porque dicha resolución judicial no emana ningún mandato dirigido al órgano administrativo sino una orden de pago directamente dirigida al responsable civil.

Descartado este criterio, a nuestro modo de ver, pueden aplicarse dos reglas de atribución de competencia territorial: la procesal y la administrativa. Según la primera, la gestión recaudatoria corresponderá al órgano administrativo cuyo ámbito territorial de competencia coincida con el de la sede del juzgado o tribunal que dictó la sentencia condenatoria. Por el contrario, con arreglo a la norma administrativa, la competencia para la exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio corresponde al órgano de recaudación en cuyo ámbito territorial de competencia se encuentre el domicilio fiscal del condenado.

Una vez más, parece que se plantea un dilema con soluciones excluyentes. Para todos aquellos autores que consideren que en la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública la intervención de la Administración Tributaria es meramente vicarial⁵¹³, lo coherente será entender que la competencia territorial para ejecutar la sentencia no puede verse alterada por el hecho de que un órgano de la Administración colabore con el órgano judicial.

⁵¹² A mayor abundamiento puede verse SANTAMARÍA PASTOR J.A., "Principios de Derecho Administrativo", vol. II, Madrid, 2002, pp.699-704.

⁵¹³ El denominado <<carácter vicarial>> de la ejecución administrativa de la sentencia penal se fundamenta en el deber de informar al juez establecido el último apartado de la disposición adicional décima LGT: "[...] *solo resulta razonable si se entiende a la Administración como un simple mandatario ex lege, que no está ejercitando una potestad propia, sino simplemente delegada por la norma legal; no se ejecuta, por tanto, una potestad administrativa propia, por virtud del principio de autotutela ejecutiva, como hace en general cuando lleva a efecto una resolución administrativa que compele al pago de una deuda tributaria o en general de cualquier cantidad de dinero.*", en <<Manual de Delitos contra la Hacienda Pública>>, Abogacía del Estado-Servicio jurídico del Estado, FUENTES BARDAJÍ, J., (dir.), Navarra, 2008, p.489.

CAPITULO QUINTO

Luego, para no desvirtuar lo dispuesto en el artículo 985 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el criterio de atribución de competencia al órgano administrativo no puede ser otro que el de la sede del órgano judicial que dictó la sentencia. En este caso, el elemento que predomina es la naturaleza jurisdiccional del título en el que se condena al autor del delito a pagar una determinada indemnización y la figura que regularía dicha situación es la *encomienda de gestión*⁵¹⁴ en virtud de la cual la titularidad de la competencia se mantiene en el órgano judicial sin perjuicio de que, para el desarrollo de las actuaciones concretas los órganos administrativos apliquen sus propias reglas de atribución.

Frente a esta postura, quienes entiendan que, una vez ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil, la Administración Tributaria actúa con arreglo a unas potestades propias⁵¹⁵ y, por ello, sujeta a las normas que regulan sus procedimientos, necesariamente concluirán que la norma aplicable para atribuir la competencia al órgano de recaudación es el artículo 84 LGT, en cuyo caso, y por analogía, el criterio fundamental para decidir esta cuestión es el domicilio del condenado.

Es decir, si en lugar de considerar que la Administración Tributaria, al iniciar la vía de apremio, ejecuta la sentencia penal, se entiende que lo que hace es iniciar –por orden del juez- la ejecución forzosa del derecho de crédito que en dicha resolución se le reconoce, no cabe sino mantener que, por remisión de la Ley General Presupuestaria, la atribución de competencia debe realizarse con arreglo a los criterios de la normativa tributaria.

⁵¹⁴ En este sentido, según lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (LRJPAC), la encomienda de gestión no supone alteración de la titularidad competencia, aunque sí de los elementos determinantes de su ejercicio que, en cada caso, se prevén.

⁵¹⁵ De entre todos los autores quizás sea CHOCLAN MONTALVO quien con mayor rotundidad defiende el carácter íntegramente administrativo de la ejecución forzosa. Concretamente, sostiene que: “[...] *la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio pone de manifiesto que la Administración conserva la potestad de autotutela incluso para deudas superiores al límite de punibilidad que hayan sido objeto de un proceso penal [...]*” en “*Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo*”, CHOCLAN MONTALVO, J.A., en <<Diario La Ley>> núm. 5928/2004, p.2 (www.diariolaley.es). Por su parte, RIBES RIBES adopta una posición intermedia al entender que: “*La disposición adicional 10ª LGT debe interpretarse como una posible fórmula de colaboración para la ejecución del fallo, pero no como la única posibilidad que asiste al juzgador que, por el contrario, puede disponer que dicha ejecución se desarrolle de otro modo.*”, RIBES RIBES, A., “*Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*”, en <<Tributación Práctica>>, núm.8, Madrid, 2007, p.183.

De todos modos, lo habitual en estos casos es que coincida el ámbito territorial de la norma procesal y de la norma administrativa, ya que, por regla general, la competencia para conocer de un delito contra la Hacienda Pública recaerá en un juez o tribunal con sede en el ámbito territorial de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria que formula la correspondiente denuncia. Luego, únicamente cuando se produzca un cambio de domicilio durante la sustanciación del juicio o se alteren las reglas que configuran la competencia jurisdiccional, se producirá alguna discrepancia que requiera fundamentar la aplicación de uno u otro criterio, en cuyo caso nos decantamos por aplicar el criterio general del domicilio del deudor.

No obstante lo anterior, aún tomando como criterio de distribución de la competencia territorial el del domicilio fiscal del condenado, se presentan dificultades en el momento de precisar con exactitud la norma por la que se efectúa la atribución concreta para recaudar este tipo de deudas a un órgano de recaudación en particular, puesto que las reglas de organización de la gestión recaudatoria no contemplan una situación tan específica como la que plantea la ejecución forzosa contra los bienes de un condenado por delito contra la Hacienda Pública.

Una posibilidad para solucionar esta cuestión es aplicar la regla general contenida en la letra c) del apartado 1.2.1 de la Resolución de la Presidencia de la AEAT, de 26 de diciembre de 2005, atribuyendo la competencia territorial a las Administraciones de la AEAT sin perjuicio de que, por razón de la cuantía de la deuda, la competencia pueda recaer en las Dependencias de recaudación (de ámbito provincial) o en las Dependencias Regionales de Recaudación (cuyo ámbito territorial coincide con el de la Comunidad autónoma).

Otra opción es considerar que, por tratarse de un expediente de *especial complejidad*, en aplicación de lo dispuesto en el número 6), de la letra a) del mismo apartado, la competencia recae en las Dependencias Regionales de Recaudación en cuyo caso, será necesario comunicar dicha circunstancia al interesado. Aunque técnicamente ambas soluciones son válidas, a nuestro modo de ver, por las modulaciones sustanciales y procedimentales que se plantean en la recaudación de este tipo de débitos, nos inclinamos la última de ellas y, en consecuencia, por residenciar la competencia en las Dependencias Regionales de Recaudación.

2.2.- La iniciación del procedimiento de apremio

Uno de los aspectos más destacables del texto del artículo 128 RGR es que no se pronuncia acerca de la forma de iniciar el procedimiento de apremio para proceder a la exacción de la responsabilidad civil. Este silencio, en principio, cabe atribuirlo a lo dispuesto en el artículo 571 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, según el cual, en la medida en que la sentencia condenatoria contiene una orden de pago de una cantidad líquida, no precisa de ningún otro trámite (ni judicial, ni administrativo) para que, en caso de incumplimiento, se inicie la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado.

Luego, en contraste con lo dispuesto en el artículo 167.1 LGT, desde la perspectiva formal, es evidente que se produce una significativa diferencia entre el modo de actuar para exigir el pago coactivo de las deudas tributarias en general y de aquellas otras que traen causa de un delito contra la Hacienda Pública, pues respecto a las primeras el procedimiento de apremio se inicia siempre mediante la notificación de la correspondiente providencia (que cumple la función de título ejecutivo y de acto de iniciación), mientras que respecto a las segundas, no parece que se requiera su expedición.

Esta especialidad procedimental es consecuencia directa del hecho singular de que la liquidación de la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública no la realiza un órgano de la Administración tributaria sino un órgano de la Jurisdicción penal. Si a ello se añade que es el juez sentenciador quien decide en qué momento debe iniciarse la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, es razonable entender que, al recibir la orden judicial de proceder contra el patrimonio del condenado, los órganos de recaudación no necesitan expedir un título administrativo con idéntico contenido a la resolución judicial que les habilite el inicio de la recaudación por vía ejecutiva⁵¹⁶. Sin embargo, aunque materialmente la sentencia sustituya a la providencia de apremio, a nuestro modo de ver, de ello no se sigue que no

⁵¹⁶ En este sentido, si el artículo 70.1 RGR define la providencia de apremio como: "[...] *el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago*", es evidente que respecto a la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública dicha condición se predica de la resolución judicial por la que se ordena a la Administración Tributaria que proceda a su exacción por la vía de apremio.

sea necesario adoptar un acto de inicio de las actuaciones administrativas de ejecución patrimonial.

Planteada la cuestión en estos términos, de la regla recogida en el apartado primero del artículo 128 RGR caben dos posibles lecturas: a) La primera es considerar que la norma reglamentaria tácitamente exonera a la Administración del deber de adoptar un acto de iniciación del procedimiento de apremio para la recaudación coactiva de las deudas procedentes de una indemnización por delito contra la Hacienda Pública; b) La segunda es entender que el Reglamento se limita a regular el modo de proceder en caso de concurrencia de una deuda por responsabilidad civil con otras deudas tributarias en periodo ejecutivo.

Quienes mantengan la primera interpretación deberían concluir considerando que la norma reglamentaria es nula de pleno derecho en la medida en que la supresión del acto mediante el que formalmente se inicia el procedimiento administrativo de apremio resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 167.1 LGT. Es decir, la remisión que la disposición adicional décima LGT realiza a favor del procedimiento administrativo de apremio no excluye *prima facie* ninguno de sus trámites, ni siquiera el de iniciación mediante la notificación de la correspondiente providencia de apremio.

Por consiguiente, aunque la solución técnica adoptada para desarrollar la disposición adicional décima LGT pudiera parecer la más ajustada a la voluntad del legislador, lo cierto es que para establecer éste tipo de excepciones al procedimiento de recaudación en vía de apremio lo propio es utilizar una norma con el mismo rango normativo de aquellas que resultan afectadas.

Por el contrario, la segunda lectura permite salvar la validez de la norma reglamentaria considerando que su silencio deja sin desarrollo –por innecesario- el inicio formal del procedimiento de apremio de las deudas que traen causa de una responsabilidad civil, en cuyo caso dicha omisión quedaría subsanada con la aplicación de lo dispuesto en las normas que, con carácter general, regulan el inicio de los procedimientos de aplicación de los tributos⁵¹⁷. Sin embargo, incluso en este caso la regla que introduce continúa

⁵¹⁷ Con arreglo a lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 1 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección

planteando serias dudas de legalidad ya que, cuando se cumpla el presupuesto objetivo para proceder a la acumulación, la exacción administrativa de la responsabilidad civil se realizaría sin haberse iniciado formalmente un procedimiento de apremio propio y diferenciado del vigente respecto al resto de deudas del obligado al pago⁵¹⁸.

2.2.1.- La comunicación de inicio de las actuaciones administrativas

Para resolver las dificultades que plantea el cumplimiento de lo indicado en la disposición adicional décima LGT sin contravenir lo dispuesto en el artículo 167.1 LGT, cabe considerar que la singularidad de la deuda que constituye el objeto de la vía de apremio requiere diferenciar el inicio de la ejecución forzosa de la apertura del procedimiento administrativo⁵¹⁹. La primera función corresponde al juez sentenciador, la segunda al órgano de recaudación.

En consecuencia, al recibir la orden judicial para que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, el órgano de recaudación debe iniciar formalmente un procedimiento de apremio independiente y ajustado en la medida de lo posible a los términos en dicha actuación viene regulada en el artículo 167 LGT.

Dicho de otro modo, aunque no sea necesario expedir un título ejecutivo (administrativo) sí que deberá ponerse en conocimiento de todos los posibles obligados a pagar la indemnización –sea cual sea el orden de prelación establecido en la sentencia– la iniciación de la recaudación por vía de apremio, aunque solo sea a los efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo 167.4 LGT. Para ello, y pese a la escueta redacción del artículo 128 RGR, consideramos que el órgano de recaudación debe expedir y notificar una comunicación <<de inicio>> con el contenido establecido en el

Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAP):”*Este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el RD 939/2005 de 29 de julio.*”

⁵¹⁸ Una cosa es la acumulación de deudas diversas en una misma diligencia de embargo (artículo 75.3 RGR) y otra muy distinta es la incorporación de una deuda al procedimiento de apremio iniciado respecto a otra deuda distinta.

⁵¹⁹ En este sentido, TEJERIZO LOPEZ distingue los presupuestos materiales y formales del inicio de la vía de apremio, de la apertura del procedimiento propiamente dicho. TEJERIZO LOPEZ, J.M., ”*Procedimiento de apremio*” en AA.VV, “*Los nuevos Reglamentos Tributarios*”, Dir. CALVO ORTEGA, R., Madrid, 2006, pp.171 a 178.

artículo 87.3 RGAT y con las indicaciones recogidas en el artículo 70.2 RGR, a excepción de lo dispuesto en su apartado d) relativo a los recargos del periodo ejecutivo. En dicha comunicación, además, debe ofrecerse al deudor el plazo de ingreso establecido en el artículo 62.5 LGT, con la advertencia de que una vez concluido se iniciarán las actuaciones de embargo.

2.2.2.- El ingreso de la deuda en periodo ejecutivo

Con carácter general, el pago de las deudas tributarias viene regulado en la Sección Segunda del Capítulo IV del Título II de la Ley General Tributaria. Luego, en sentido estricto, se trataría de reglas excluidas de la remisión que la disposición adicional décima LGT efectúa al procedimiento de apremio. Sin embargo, considerando que para iniciar la ejecución forzosa de los bienes del condenado es necesario que el juez adopte una resolución judicial por la que se encomienda la recaudación ejecutiva a la Administración tributaria, cabe interrogarse acerca del régimen jurídico aplicable en aquellos casos en los que el ingreso voluntario de la indemnización se produce después de ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio⁵²⁰ pero antes de que se decrete el embargo administrativo de sus bienes o derechos.

a) El ingreso de la deuda posterior a la orden judicial de inicio de la vía de apremio

Al regular la actuación de la Administración Tributaria sin hacer referencia expresa al acto de iniciación del procedimiento de apremio, el artículo 128 RGR parece dar a entender que, en la medida en que la recaudación se realiza exclusivamente en periodo ejecutivo, la primera noticia de la actuación administrativa que tendrá el obligado al pago que no ha satisfecho la indemnización en sede judicial será la notificación de una diligencia de embargo.

Este tránsito sin solución de continuidad entre la fase judicial de ejecución de la sentencia condenatoria y la fase administrativa de exacción del crédito probablemente es el que mejor se ajusta a la intención del legislador de conferir a la Administración

⁵²⁰ Si el pago se realiza dentro del periodo que media desde la firmeza de la sentencia condenatoria y la adopción de la resolución judicial por la que se ordena iniciar la ejecución forzosa, entendemos que rige lo dispuesto en el artículo 548 LEC de modo que el condenado dispone, al menos, de un plazo de 20 días para satisfacer la indemnización antes de que se ordene su exacción por vía de apremio.

CAPITULO QUINTO

Tributaria las facultades necesarias para que, por sus propios medios, pueda exigir del condenado el pago de la indemnización que le ha sido reconocida como parte perjudicada del delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, lo dispuesto en el apartado primero del artículo 128 RGR vendría a ratificar que de lo que se trata es de sustituir el embargo judicial por el embargo administrativo, de modo que, una vez ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil, en lugar de aplicar el régimen desarrollado en los artículos 584 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sea el órgano administrativo el que prosiga con las actuaciones propias de la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado. Sin embargo, tal como se ha expuesto en el apartado anterior, a nuestro modo de ver, no puede aceptarse aquella interpretación de la norma reglamentaria que conduce a incumplir lo dispuesto en el artículo 167.4 LGT y, por ello, entendemos que el órgano de recaudación debe notificar al interesado que se ha iniciado un procedimiento de apremio.

En caso de que se expida dicha comunicación, el deudor no solo tendrá conocimiento de que el ingreso ya no procede realizarlo en sede judicial, sino de que, habiéndose iniciado el procedimiento apremio por orden del juez, dispone de un brevísimo plazo (entre 5 y 20 días) para efectuar el pago de la indemnización fijada en la sentencia que, una vez transcurrido, habilitará al órgano de recaudación para embargar sus bienes y derechos. Si durante este plazo el deudor satisface la indemnización no se adoptarán medidas ejecutivas contra sus bienes, pues se habrá producido un ingreso voluntario en el periodo ejecutivo respecto al cual, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 128 RGR, no cabe exigir el recargo de apremio reducido establecido en el artículo 28.3 LGT para las deudas tributarias.

b) La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento del pago

Como cualquier otra deuda, la que tiene su origen en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública es susceptible de ser satisfecha mediante pagos parciales, o su vencimiento diferirse a un momento posterior al inicialmente establecido. En principio, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 125 del Código Penal, la concesión del aplazamiento o del fraccionamiento del pago solicitado por el condenado

corresponde al juez que dictó la sentencia. Sin embargo, en aquellos casos en los que la solicitud se presenta después de ordenada la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, cabe interrogarse acerca de cuál es el régimen jurídico aplicable para resolver esta cuestión.

Para quienes entiendan que el órgano de recaudación es un mero auxiliar del juez cuya actuación se limita a localizar y, en su caso, a embargar los bienes del condenado será indiscutible que la concesión del aplazamiento solicitado en periodo ejecutivo también corresponde al órgano jurisdiccional. Por el contrario, todos aquellos que consideren que ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio la Administración Tributaria ejerce una potestad propia, concluirán que es el órgano de recaudación el competente para decidir sobre las condiciones de pago de la deuda apremiada.

Si nos atenemos al tenor de lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima LGT, cabría entender que la facultad judicial de acordar el fraccionamiento del pago se mantiene vigente hasta el momento en que ordena a la Administración iniciar la ejecución forzosa, pues solo de este modo se comprende la indicación de que: “[...] *el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento*”. Además, en la Ley de Enjuiciamiento Civil –que es la norma que rige la actuación del órgano judicial- no se contempla la posibilidad de suspender la ejecución por la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento realizada por el ejecutado; solo el pago íntegro de la deuda más las costas causadas (artículo 583 LEC) o la consignación del importe reclamado (artículo 585 LEC) evita el embargo.

Por otra parte, la remisión que realiza el apartado primero de la disposición adicional décima LGT en favor de la vía de apremio determina que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 163.1 LGT, según el cual todas las incidencias que se produzcan en el curso de un procedimiento de apremio serán resueltas por los órganos de la Administración Tributaria. Luego, considerando que se trata de la recaudación en periodo ejecutivo de una deuda que tiene su origen en la elusión del pago de un tributo, es razonable que sea el propio acreedor (y destinatario último del ingreso) quien valore las circunstancias en las que se produce la solicitud de aplazamiento y/o

CAPITULO QUINTO

fraccionamiento y, en su caso, establezca las condiciones a exigir al deudor para asegurar el cumplimiento. Además, con ello no se menoscaban las garantías del condenado al pago, pues el régimen jurídico establecido en el artículo 65 LGT y desarrollado en los artículos 44 y siguientes RGR, le confiere mayores oportunidades de impugnación de las que prevé la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En definitiva, si el condenado formula su solicitud de aplazamiento o fraccionamiento durante el plazo establecido en el artículo 548 de la Ley de Enjuiciamiento Civil o dentro del periodo fijado por el juez en un eventual requerimiento de pago, se aplicará lo dispuesto en el artículo 125 del Código Penal. Por el contrario, si la solicitud de aplazamiento se realiza una vez iniciada la vía administrativa, la norma aplicable para resolverla será el artículo 65.5 LGT.

2.3.- El desarrollo del procedimiento de apremio

Si comunicado formalmente el inicio de la recaudación en vía ejecutiva transcurre el plazo de ingreso establecido en el artículo 62.5 LGT sin que el condenado efectúe el pago de la indemnización, el órgano de recaudación iniciará las actuaciones de localización, traba y enajenación de los bienes y derechos del deudor en cantidad suficiente para cubrir el principal de la deuda, los intereses de demora y las costas de la vía de apremio (artículo 169 LGT).

2.3.1.- La investigación del patrimonio del condenado

Con carácter general, el artículo 162 LGT establece que, para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los órganos de la Recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes y derechos de los obligados al pago. Para desarrollar esta función, los funcionarios competentes disponen de las facultades previstas en el artículo 142 LGT y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 LGT, cualquier persona -natural o jurídica, pública o privada- deberá proporcionar los datos que le fueren requeridos acerca de la situación patrimonial del obligado al pago. Además, el propio deudor tiene el deber jurídico de poner en conocimiento de la Administración una relación de sus bienes y derechos en cuantía suficiente para cubrir el importe de su deuda.

En este orden de cosas, cabe interrogarse acerca de si el régimen que se desprende de los preceptos citados puede aplicarse cuando lo que se recauda en vía de apremio es una deuda con origen en una resolución judicial pues, conforme a lo indicado en la introducción, el artículo 162 LGT queda fuera de la Sección Segunda del Capítulo V del Título III. Luego, podría pensarse que se trata de un precepto excluido de la remisión que realiza la disposición adicional décima LGT. Además, del tenor literal del propio precepto, cabría entender que las extraordinarias facultades de investigación patrimonial que se atribuyen a los órganos de recaudación únicamente pueden aplicarse para el cobro de las deudas *tributarias*⁵²¹.

Esta conclusión conduce inexorablemente a negar al órgano de recaudación el uso de los instrumentos necesarios para realizar la investigación de la situación patrimonial de aquellos deudores que, con arreglo a la información de acceso general⁵²², presentan una situación de insolvencia; en cuyo caso, para acceder a información relativa a la situación jurídica de los bienes y derechos del condenado que se encuentre en poder de terceros, la Administración se vería obligada a acudir al órgano judicial para que sea él quien la requiera o le habilite expresamente para requerirla⁵²³. Este razonamiento podría llevarse al extremo de llegar a cuestionar incluso si el órgano de recaudación puede hacer uso de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la propia Administración Tributaria en ocasión de la aplicación de los tributos, pues con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95.1.h) LGT, la cesión de dichos datos para colaborar en la ejecución de sentencias firmes está sujeta a importantes restricciones.

⁵²¹ Si por deudas tributarias se entienden aquellas liquidadas por los órganos de la Administración tributaria es evidente que la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no tiene dicha condición ya que su liquidación se realiza en la sentencia de condena. Si por el contrario se considera que son tributarias las deudas con origen en la realización del hecho imponible de un tributo, es incuestionable que la responsabilidad civil es materialmente tributaria. Así lo indica la propia disposición adicional décima LGT al establecer que: “[...] *comprende la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora* [...]”.

⁵²² Nos referimos fundamentalmente los datos que figuran en los diversos Registros Públicos Oficiales que se encuentra bajo la tutela de los tribunales (Registro de la Propiedad, Registro Mercantil, etc...) y también a la información patrimonial no confidencial que consta en los registros administrativos (Catastro inmobiliario, Dirección General de Tráfico, etc ...)

⁵²³ En este caso, el requerimiento de información, en lugar de fundarse en lo establecido en el artículo 93 LGT vendría amparado en lo dispuesto en el artículo 591 LEC. Sin embargo, en este caso se produciría la paradoja de que la condición establecida en el artículo 590 LEC, en el sentido de que el ejecutante debe acreditar ante el juez que no puede, por otros medios, localizar bienes del ejecutado para afectar a la ejecución, es de imposible cumplimiento cuando el titular del crédito es la Administración Tributaria, pues es evidente que el órgano de recaudación dispone de medios para localizar los elementos patrimoniales del deudor.

CAPITULO QUINTO

Respecto a los datos en poder de terceras personas, entendemos que la orden del juez para que sea la Administración Tributaria quien proceda a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública lleva implícita la habilitación suficiente para que, haciendo uso de sus facultades, proceda a localizar los bienes y derechos del condenado a fin de afectarlos al pago de la indemnización. Entre otras razones porqué, habida cuenta que el contenido del artículo 162 LGT en nada difiere de lo dispuesto en los artículos 589, 590 y 591 de la Ley de Enjuiciamiento Civil⁵²⁴, la información que los terceros puedan prestar a la Administración Tributaria para colaborar en la ejecución del derecho de crédito, también la están prestando al órgano judicial que, como ya se ha expuesto, es el responsable de velar por la ejecución de la sentencia. Sin embargo, debe reconocerse que, ante el silencio de las normas, el único fundamento jurídico de una práctica que la lógica nos inclina a aceptar, es el principio general de eficacia.

Por el contrario, en cuanto al uso de la información que ya se encuentra en poder de la Administración Tributaria, significar que el ámbito objetivo de aplicación que resulta del primer apartado del artículo 95 LGT es notoriamente más amplio que el establecido en el artículo 162 LGT, pues, además de referirse a la aplicación de los tributos y a la imposición de sanciones, incluye una mención expresa a los *recursos cuya gestión tenga encomendada*; categoría que se ajusta perfectamente a las características de la deuda resultante de la sentencia que condena al pago de una indemnización a favor de la Hacienda Pública. Cualquier otra interpretación, que impida al órgano de recaudación servirse directamente de los datos de que ya dispone, conduce al absurdo.

No obstante lo anterior, el origen judicial del título en el que se reconoce el derecho de crédito sí que, a nuestro modo de ver, suscita dudas en el momento de aplicar el régimen sancionador previsto en los artículos 199.4, 199.5 y 203.b) LGT para los casos en que se desatienda un requerimiento de información patrimonial expedido por un órgano de recaudación. Es decir, una cosa es aceptar que la Administración Tributaria puede hacer uso de sus facultades de investigación que la ley le confiere aún cuanto técnicamente no se trate de la recaudación de una deuda tributaria, y otra muy distinta es entender que el

⁵²⁴ A mayor abundamiento puede verse, RIBA TREPAT, “*La preparación del embargo*”, *op. cit.*, p. 222-228.

órgano de recaudación es el competente para sancionar la falta de colaboración en la ejecución de la sentencia⁵²⁵.

Por ello, cuando en el curso de un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, se produzca un incumplimiento manifiesto del deber de colaborar con la Administración Tributaria, en aplicación de lo dispuesto en el apartado cuarto de la disposición adicional décima LGT, el órgano de recaudación dará traslado de dicha incidencia al juez o Tribunal competente para que, si lo estima oportuno, adopte las medidas necesarias para vencer la resistencia a entregar los datos que han sido requeridos (artículo 591.2 LEC).

2.3.2.- La ejecución de las garantías

Con carácter general, del artículo 168 LGT se desprende que antes de decretar el embargo de los bienes del deudor, el órgano de recaudación procederá a la ejecución de las garantías que, por cualquier causa, se hubieren constituido como accesorias de la obligación principal.

Si extrapolamos esta regla a los procedimientos de apremio que tienen por finalidad obtener el cobro de la indemnización establecida en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, advertiremos que dicha situación habitualmente se producirá cuando, al amparo de lo dispuesto en el artículo 591 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el imputado hubiere constituido una garantía a requerimiento del órgano judicial a fin de cubrir total o parcialmente el importe de la responsabilidad civil reclamada por el Abogado del Estado y el resto de responsabilidades económicas - multa y costas- a las que pudiera ser condenado (artículo 589 LCrim).

Luego, en este caso, puesto no dispone de la garantía que tiene que ejecutar, el órgano de recaudación viene obligado a dirigirse al juez o Tribunal que dictó la sentencia condenatoria a fin de que ordene su ejecución. En particular: a) Cuando se trate de

⁵²⁵ En este sentido compartimos la opinión de GONZÁLEZ-CARBALLO para quien el carácter vicario de la ejecución determina que: "[...] la AEAT [no] pueda imponer sanciones o exigir las responsabilidades previstas en la LGT para las conductas obstaculizadoras de los procedimientos administrativos ordinarios de apremio.", GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A., en <<Comentarios a la Ley General Tributaria>>, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., (coord.), vol.II, Navarra, 2008, pp.1801-1802.

fondos depositados en la cuenta de consignaciones del juzgado, ordenará a la entidad de crédito correspondiente que proceda a transferirlos a la Administración Tributaria; b) Cuando se trate de avales constituidos por entidades de crédito o de fianzas personales, ordenará al avalista o fiador que proceda al pago de la suma garantizada, en cuyo caso puede indicar que el ingreso se realice directamente ante el órgano de recaudación; c) Y, finalmente, cuando se trate de otro tipo de garantías (hipotecas mobiliarias o inmobiliarias), cabe interrogarse acerca de si, con carácter previo al embargo, debe iniciarse un procedimiento judicial de realización (artículo 636 LEC) o bien, puede habilitarse a la Administración Tributaria para que siga el procedimiento administrativo de enajenación⁵²⁶.

En cualquier caso, lo que en esta sede nos interesa destacar es que en materia de ejecución de garantías, si bien se aplicará la regla de preferencia establecida en apartado primero del artículo 168 LGT, no se cumplirá la indicación de que la ejecución de la garantía debe realizarse en el procedimiento de apremio, pues habiéndose constituido ante un órgano judicial entendemos que la decisión acerca del modo de proceder queda excluida del ámbito de competencia del órgano de recaudación. Más aún, incluso se nos suscitan dudas razonables acerca de la aplicación en estos casos de la facultad de sustitución recogida en el apartado segundo del artículo 168 LGT.

2.3.3.- El embargo de los bienes del condenado

La regulación de la práctica del embargo en el procedimiento administrativo de apremio (desarrollada en los artículos 169 a 172 LGT y en los artículos 75 a 93 RGR) probablemente sea la que con mayor grado de identidad se aplica cuando lo que se recaudada en vía ejecutiva es la indemnización reconocida a la Administración Tributaria en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública. Tanto es así, que resultaría plausible entender que la remisión que efectúa la disposición adicional décima LGT se refiere precisamente a estas normas.

⁵²⁶ Para CACHON CADENAS, las características comunes entre el embargo y las garantías reales como la prenda y la hipoteca determinan que: "[...] resulta innecesario embargar los bienes hipotecados o pignorados. Una vez incoada la ejecución, esos bienes pueden ser sometidos a la actividad de apremio, sin necesidad de practicar sobre los mismos el embargo.", CACHON CADENAS, M., "El embargo", cit, p. 101.

La literalidad de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 128 RGR parece que confirma esta impresión pues, en lugar de regular las especialidades formales del procedimiento de apremio para exigir el pago de la indemnización, se limita a indicar que, a los efectos de la práctica de embargos, trabas y enajenaciones de bienes, se procederá a su acumulación con el procedimiento administrativo de apremio que ya se siga contra el deudor.

En coherencia con todo lo que llevamos expuesto hasta ahora es evidente que no podemos compartir la solución que propone la norma reglamentaria, dando a entender que el tránsito entre la fase judicial a la fase administrativa se produce mediante una simple incorporación de deudas a efectos de la práctica del embargo. Las razones que fundamentan nuestra postura son diversas. De una parte, del texto de la disposición adicional décima LGT se desprende que la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se realizará por el *procedimiento administrativo* de apremio. Luego la remisión legal es a un procedimiento considerado en su conjunto y no a las concretas actuaciones que en el seno de dicho procedimiento puedan desarrollarse. De otra, la acumulación que promueve el artículo 128 RGR plantea más problemas que soluciones.

En primer lugar, como ya se ha expuesto, la norma reglamentaria nada dice acerca del modo de proceder en caso de que no se hubiere iniciado un procedimiento de apremio por deudas tributarias al que acumular la deuda por responsabilidad civil derivada de delito. En segundo lugar, la acumulación de la deuda a un procedimiento de apremio ya iniciado no puede justificar que no se adopte un acto formal de inicio de la fase administrativa de exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. Y, finalmente, la diversa naturaleza jurídica del título ejecutivo determina la aplicación de cauces distintos para formalizar la oposición del interesado ante las actuaciones de los órganos de recaudación; razón por la cual la acumulación de deudas tributarias y deudas por responsabilidad civil resulta de difícil aplicación⁵²⁷.

⁵²⁷ Respecto a las deudas por responsabilidad civil, considerando que no se expide la providencia de apremio, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 167.3 LGT. Asimismo, en cuanto a los motivos de oposición a la diligencia de embargo difícilmente podrán invocarse las causas recogidas en las letras b) y d) del artículo 170.3 LGT. Finalmente, en cuanto a la oposición a la realización de los actos de enajenación, entendemos que únicamente cabe alegar el pago de la deuda o la irregularidad de la diligencia de embargo.

Por ello, a nuestro modo de ver, ni siquiera en el caso de que se hubiere iniciado un procedimiento de apremio por deudas tributarias podría producirse la incorporación – que no acumulación- de la deuda en concepto de responsabilidad civil. En consecuencia, entendemos que será necesario instruir un procedimiento de apremio diferenciado para el cobro de la indemnización reconocida a la Administración Tributaria. Una vez iniciado dicho procedimiento, y para evitar problemas de imputación de pagos, también pensamos que no es aconsejable mezclar deudas sujetas a distinto régimen jurídico en una misma diligencia de embargo.

2.3.4.- La realización de los bienes embargados

En lo que se refiere al cauce formal para la realización de los bienes embargados en el seno de un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil de un delito contra la Hacienda Pública, no se advierte ninguna diferencia sustancial respecto a los modos de proceder a la enajenación de los bienes del deudor tributario desarrollados en el artículo 172 LGT y en los artículos 97 a 112 RGR⁵²⁸. Sin embargo, mayores dudas se suscitan cuando se trata de la realización de bienes embargados por el órgano judicial al decretar la adopción de medidas cautelares (artículo 597 LCrim) en la pieza de responsabilidad civil iniciada simultáneamente con la presentación de la querrela⁵²⁹.

Ante dicha tesitura, por otra parte muy habitual en este tipo de procedimientos, a los órganos de recaudación se les presentan dos opciones: La primera es reembargar los bienes previamente embargados por el juez. La segunda es solicitar al juez que convierta el embargo judicial en administrativo⁵³⁰, o bien que ordene la sustitución de la autoridad competente para instar su realización⁵³¹.

⁵²⁸ Quizás podría no resultar aplicable la figura de la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública prevista en el artículo 170.2 LGT, en la medida en que el título ejecutivo tiene un origen judicial y no tributario.

⁵²⁹ Según CACHON CADENAS: “[...] *dado que la situación procesal que se puede obtener con el embargo ejecutivo ya se ha obtenido mediante el embargo preventivo, la subsistencia de éste hace innecesaria la verificación del ejecutivo cuando se incoe el proceso de ejecución. En este caso, cabe iniciar directamente la actividad de apremio sobre los bienes sujetos a embargo preventivo. En realidad lo que ocurre es que se produce la conversión o transformación del embargo preventivo en ejecutivo.*” CACHON CADENAS, M., “*El embargo*”, *cit*, p.99.

⁵³⁰ Sobre la conversión de medidas cautelares mención especial merece la regla contenida en el artículo 81.5.a) LGT, según la cual los efectos jurídicos de los embargos administrativos adoptados cautelarmente durante la tramitación de un procedimiento tributario de comprobación o investigación, en lugar de

El principal inconveniente de la primera alternativa es que, en alguna ocasión, puede llegar a perjudicar el rango de la traba en caso de que, después de adoptar la medida cautelar de carácter judicial, sobre los mismos bienes se hubieren adoptado otros embargos o se hubieren constituido garantías de naturaleza real que sean preferentes frente al posterior embargo administrativo. Por el contrario, la segunda opción plantea de nuevo el debate acerca de la exclusividad de la función jurisdiccional⁵³².

A nuestro modo de ver, no se trata de actuaciones excluyentes sino en todo caso complementarias. Es evidente que, cuando los bienes sobre los que recae la medida cautelar no figuran inscritos en un Registro Público⁵³³ o respecto a los cuales no consta su afección al pago de otra deuda, el principio de eficacia aconseja proceder al reembolso administrativo⁵³⁴.

Por el contrario, en aquellos casos en los que la efectividad de la acción de cobro dependa de la vigencia de la medida cautelar adoptada por el órgano judicial, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 731.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, el órgano de recaudación deberá instar su ejecución, solicitando al juez que le autorice a realizar a través del procedimiento administrativo tanto los bienes embargados como los bienes sobre los que se hubiere constituido alguna garantía real para asegurar el pago de la responsabilidad civil⁵³⁵.

quedar sin efecto una vez transcurrido su plazo legal de vigencia, pueden mantenerse en caso de que se conviertan en medidas cautelares judiciales. Luego, de lo que se trata es de aplicar la regla inversa cuando se ejecuta la sentencia condenatoria, para lo cual: a) O bien la medida cautelar retorna a su carácter administrativo inicial; b) O bien, si se adoptó por decisión judicial, bastará con conferir al órgano de recaudación las facultades necesarias para instar su realización.

⁵³¹ Sobre la modificación de las medidas cautelares, el artículo 743 LEC dispone que: "[...] *podrán ser modificadas alegando y probando hechos o circunstancias que no pudieron tenerse en cuenta al tiempo de su concesión o dentro del plazo para oponerse a ellas*".

⁵³² De todos modos, para salvar dicho reparo cabría acudir a la figura prevista en apartado segundo del artículo 636.2 LEC en el sentido de considerar a los órganos de recaudación como una entidad especializada en la práctica de procesos públicos de enajenación patrimonial, de modo que la orden judicial para que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil lleva implícita la encomienda para que, en su caso, se proceda a la realización de los bienes embargados por el órgano judicial.

⁵³³ Estamos pensando fundamentalmente en el embargo de salarios, pensiones, depósitos bancarios o activos financieros.

⁵³⁴ En estos casos, al decaer la medida cautelar, el embargo administrativo constituirá la única afectación constituida sobre el bien o derecho susceptible de ejecución.

⁵³⁵ En este sentido resulta oportuno citar el Auto Audiencia Provincial de Barcelona de 9 de julio de 2007 en el que se resuelve la apelación contra una resolución adoptada por el juez de instancia en la que deniega la conversión o sustitución del embargo solicitada por la Administración Tributaria. Según la Audiencia Provincial de Barcelona: "*Efectivamente, regulado el deber, la norma es imperativa, de remitir testimonio ordenando a la AEAT que se proceda a la exacción, es decir, delegar en la AEAT por el procedimiento de apremio la recaudación de la responsabilidad civil "ex delicto" en este tipo de delitos,*

Por otra parte, en sede de realización de los bienes embargados, mención especial merece la regla establecida en el artículo 172.3 LGT según la cual no se procederá a la enajenación hasta que el acto de liquidación de la deuda ejecutada sea firme, salvo en caso de fuerza mayor, riesgo de pérdida o bienes perecederos. A nuestro modo de ver, esta norma tributaria, que impide iniciar el trámite de enajenación entretanto no concluyan los procedimientos de revisión que afecten al acto administrativo que constituye el título en el que la deuda tributaria tiene su origen, no resulta de aplicación a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito, habida cuenta que el título del que proviene la fuerza ejecutiva es una resolución judicial.

Por consiguiente, la interposición de un recurso (por lo general de apelación) contra la sentencia condenatoria no debería impedir el inicio de la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, siempre que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición adicional décima LGT, la representación procesal de la Administración Tributaria solicite (y el juez acuerde) la ejecución provisional. De todos modos, en este caso, quizás cabría considerar de aplicación lo dispuesto en el artículo 531 de la Ley de Enjuiciamiento civil acerca de la suspensión de la ejecución provisional⁵³⁶.

2.4.- La terminación del procedimiento de apremio

Como cualquier procedimiento de ejecución patrimonial, el procedimiento administrativo de apremio concluye cuando se consigue el ingreso forzoso de la deuda, ya sea como consecuencia del pago realizado por el deudor antes de la enajenación de sus bienes, ya sea como consecuencia de la aplicación del importe obtenido de los terceros que resulten adjudicatarios los bienes enajenados. No obstante, las actuaciones ejecutivas también finalizarán cuando el órgano de recaudación no hubiere localizado elementos patrimoniales titularidad del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe del débito apremiado.

lo que ahora se solicita no es sino una consecuencia lógica, coherente y adecuada respecto a dicha delegación que en nada afecta al principio de exclusividad de la función jurisdiccional.”

⁵³⁶ Según dicho precepto :”Se suspenderá la ejecución provisional de pronunciamiento de condena al pago de cantidades de dinero liquidas cuando el ejecutado pusiere a disposición del Juzgado, para su entrega al ejecutante [...] la cantidad a la que hubiere sido condenado más los intereses correspondientes y las costas que se hubieren producido hasta ese momento [...]”.

De las causas generales de terminación establecidas en el artículo 173.1 LGT, al procedimiento de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se aplicarán las previstas en sus apartados a) y b). Sin embargo, en lo que se refiere a la terminación como consecuencia de la extinción de la deuda por una causa distinta al cumplimiento, de entre las indicadas en el artículo 59.1 LGT no parece que pueda aplicarse en estos casos ni la condonación⁵³⁷, ni la compensación de oficio⁵³⁸.

En cuanto a la extinción por prescripción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo –que sostiene sin vacilar el carácter no tributario de la deuda-, el régimen jurídico a considerar no puede ser otro que el propio de las acciones civiles que no tienen señalado un plazo de ejercicio (*actio iudicati*)⁵³⁹. Por otra parte, de entre las causas de extinción enumeradas en el artículo 1156 del Código Civil, tampoco consideramos aplicables: ni la pérdida de la cosa debida⁵⁴⁰, ni la confusión⁵⁴¹, ni menos aún la novación⁵⁴².

2.4.1.- El ingreso forzoso de la indemnización

El pago forzoso de la indemnización reconocida a la Administración Tributaria en una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública se producirá cuando el

⁵³⁷ La condonación de la deuda no solo resultaría contraria a lo dispuesto en los artículos 8 y 18 LGT sino fundamentalmente a lo establecido en el artículo 7 LGP.

⁵³⁸ Tratándose de una deuda por responsabilidad civil, la figura que en mayor medida se asemeja a la compensación voluntaria regulada en el artículo 72 LGT es la dación en pago regulada en el artículo 1175 del Código Civil. En cuanto a la compensación de oficio prevista en el artículo 73 LGT, entendemos que en estos casos lo adecuado es embargar el crédito tributario reconocido al interesado, proceder a su realización y posterior imputación a la deuda por responsabilidad civil.

⁵³⁹ Por su naturaleza de crédito reconocido en una sentencia, debería aplicarse lo dispuesto en los artículos 1964 y 1971 CC, de modo que su plazo de prescripción será de quince años a contar desde la fecha en que se produjo la firmeza de la resolución judicial. No obstante, para los autores que consideran que no se produce la <<mutación>> en la naturaleza de la obligación de pago que recae sobre el autor de un delito contra la Hacienda Pública, el único plazo de prescripción a considerar es el propio de las obligaciones tributarias. En sentido contrario, quien sostenga que la naturaleza jurídica de la obligación que recae sobre el condenado al pago es equiparable a la responsabilidad extracontractual o aquiliana, necesariamente debe concluir que, según lo establecido en el artículo 1968 CC, su plazo de prescripción es de un año.

⁵⁴⁰ Al tratarse de una obligación dineraria difícilmente puede invocarse la pérdida, pero es que además el propio artículo 1185 CC excluye esta causa de extinción para el caso de obligaciones de dar una cosa cierta y determinada que procediere de un delito o falta.

⁵⁴¹ Aunque en el ordenamiento tributario se producen situaciones semejantes a la confusión (fundamentalmente en materia de deuda aduanera o en caso de fallecimiento del deudor con sucesión a favor del Estado) no parece que proceda su aplicación cuando se trata de deudas no tributarias.

⁵⁴² Por el carácter indisponible de los créditos de naturaleza pública, difícilmente puede darse un supuesto de novación ni subjetiva ni objetiva.

ingreso de la cantidad debida se produzca una vez iniciado el procedimiento administrativo de apremio. Luego, de conformidad con lo establecido en el artículo 172.4 LGT, en caso de que el deudor realice el ingreso de la indemnización antes de que se proceda a la enajenación de sus bienes, la Administración Tributaria procederá a levantar los embargos que hubiere acordado. Asimismo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 128.4 a) RGR, pondrá dicha circunstancia en conocimiento del órgano judicial⁵⁴³.

a) Los criterios de imputación de pagos

Cuando el ingreso forzoso se produzca como consecuencia de la enajenación de los bienes del deudor, la cuestión principal a resolver es determinar el modo de proceder a la imputación del pago pues, según se produzca un exceso o un defecto en el importe obtenido, las reglas contenidas en el artículo 63 LGT pueden llegar a colisionar con lo dispuesto en el artículo 126 del Código Penal⁵⁴⁴.

Si el importe obtenido resulta superior al montante de la indemnización establecida en la sentencia, en principio, el órgano de recaudación deberá remitir al juez el remanente que resulte una vez cancelada la deuda cuya exacción le ha sido encomendada⁵⁴⁵. Sin embargo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 169.1 LGT, el importe a cubrir con lo que se obtenga de la realización de los bienes embargados no solo comprende el principal de la deuda no ingresada, sino también los recargos del periodo ejecutivo, los intereses de demora que se hubieren devengado y las costas del procedimiento de apremio.

⁵⁴³ Según el artículo 81 CP el pago de la responsabilidad civil es un requisito necesario para conceder la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad. Asimismo, con arreglo a lo establecido en el apartado primero del artículo 136.1 CP también constituye un requisito para proceder a la cancelación de los antecedentes penales del condenado.

⁵⁴⁴ Así lo advierte COLOMA CHICOT cuando pone de manifiesto que: "[...] en la ejecutoria penal van a tener que realizarse ejecuciones dinerarias por cuantías posiblemente superiores a las que se encomiende ejecutar a la Administración Tributaria, en virtud de la disposición adicional ahora comentada. Debe tomarse asimismo en consideración que el artículo 126 del CP, establece la imputación que debe realizarse con las cantidades aprehendidas al condenado y demás responsables civiles (en primer lugar la responsabilidad civil y luego gastos realizados por el Estado, costas de ambas partes y la multa) por ello la articulación de dos ejecuciones dinerarias, una en la ejecutoria penal y otra en la sede de la Administración Tributaria resultará problemática.", COLOMA CHICOT, A., "La responsabilidad civil...", cit., p.6.

⁵⁴⁵ Sería absurdo entender que la Administración Tributaria debe remitir a la cuenta de consignaciones del juzgado la totalidad de lo obtenido para seguidamente recibir el correspondiente mandamiento de devolución por el importe de la responsabilidad civil.

Respecto a los recargos, a la vista de lo indicado en el apartado primero del artículo 128 RGR, es evidente que no formarán parte de la cantidad a cubrir por el importe obtenido de la enajenación. En cuanto a los intereses de demora, en principio, según lo establecido en la disposición adicional décima LGT, forman parte de la indemnización⁵⁴⁶. Por el contrario, en lo que se refiere a las costas, entendemos que debe de prevalecer la regla de imputación penal, de modo que su aplicación no puede realizarla el órgano de recaudación sino que deberán incluirse junto al resto de costas causadas durante la sustanciación del proceso penal a fin de que el juez, previa la correspondiente liquidación, ordene su cancelación con cargo al remanente que le haya remitido la Administración Tributaria⁵⁴⁷.

Por otra parte, en materia de imputación también puede producirse un conflicto cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128.1 RGR, en la diligencia de embargo, junto a la deuda por responsabilidad civil, se hubieren incluido otras deudas tributarias pendientes de pago. En este supuesto, si el importe obtenido con la enajenación de los bienes embargados no cubre la totalidad de las deudas incluidas en la diligencia de embargo, la colisión entre el artículo 126 del Código Penal y el artículo 63.3 LGT será inevitable, razón por la cual en el apartado anterior desaconsejábamos dicha acumulación.

Para resolver esta situación podemos acudir a distintas reglas. Una de ellas es aplicar el criterio tributario de la antigüedad de la deuda, en cuyo caso es obligado determinar la fecha en que la indemnización resulta exigible. Otra posibilidad es aplicar la norma de concurrencia de procedimientos ejecutivos, habida cuenta de que la exacción de la responsabilidad civil por parte de la Administración Tributaria se integra en un procedimiento judicial de ejecución forzosa. Finalmente, también podría utilizarse el criterio general del artículo 1174 del Código Civil y establecer la prelación en función de la mayor o menor onerosidad para el deudor, aunque no parece que dicha circunstancia pueda ser determinante para resolver el conflicto.

⁵⁴⁶ En esta sede cabría interrogarse si se trata de los intereses de demora generados hasta la fecha de la resolución judicial, o de aquellos devengados hasta la fecha de realización del ingreso. En el primer caso, su importe forma parte del principal de la deuda. En el segundo, se incluirían también los devengados durante la tramitación del procedimiento administrativo de apremio.

⁵⁴⁷ En este caso, parece que la regla decisoria es el artículo 246 LCrim según el cual: "Si los bienes del penado no fueren bastantes para cubrir todas las responsabilidades pecuniarias se procederá para el orden y preferencia de pago, con arreglo a lo establecido en los artículos respectivos del Código Penal."

CAPITULO QUINTO

Si se aplica la primera de las soluciones propuestas, la fecha de referencia para establecer la prelación a efectos de imputación debe ser la de la firmeza de la resolución judicial por la que se condena al autor de un delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización. Este criterio, que facilita la ordenación temporal atendiendo a la exigibilidad del crédito, probablemente sea el que en mayor medida se ajuste a la prelación objetiva que corresponde aplicar considerando que respecto a todas las deudas incluidas en la diligencia de embargo el acreedor es único. Sin embargo, no tiene en cuenta la relación de preferencia de la acción ejecutiva que, respecto a cada una de dichas deudas, se haya ejercitado.

Si se opta por la segunda posibilidad -más acorde con la naturaleza jurídica de la situación que se plantea- la norma aplicable para resolver esta cuestión sería el artículo 164.1.a) LGT. No obstante, aunque el procedimiento de ejecución de la responsabilidad civil tiene un origen inequívocamente judicial, si en la diligencia de embargo dictada por el órgano de recaudación se acumulan las deudas tributarias con la deuda por responsabilidad civil, se producirá una unicidad de fechas que impedirá determinar el orden de preferencia.

Por ello, en este caso, lo que habría que confrontar a fin de establecer el orden de imputación es: de una parte, la fecha en la que se adopta el auto en virtud del cual el juez encomienda a la Administración Tributaria la exacción de la responsabilidad civil; y, de otra, la fecha en la que se dictó la providencia de apremio correspondiente a las deudas tributarias con las que la deuda en concepto de indemnización se acumuló a efectos del embargo.

b) La liquidación de intereses del periodo ejecutivo

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26.2.c) LGT, el inicio del periodo ejecutivo determina la exigencia de intereses de demora calculados sobre el importe no ingresado en plazo y por el tiempo al que se extienda el retraso. Por su parte, el artículo 72.3 RGR, indica que el tipo de interés aplicable para cuantificar la deuda en concepto de intereses del periodo ejecutivo será el que se establezca por la normativa tributaria o la presupuestaria según se trate de deudas tributarias o de sanciones en el primer caso, o de deudas no tributarias en el segundo. Al propio tiempo, el artículo 128.1 RGR señala

que, junto con la responsabilidad civil fijada en la sentencia condenatoria, se exigirán los intereses que se devenguen desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de su ingreso y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o Tribunal hubiere acordado otra cosa.

Frente a éste régimen jurídico, el artículo 576.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil dispone que toda sentencia que condene al pago de una cantidad líquida determina a favor del acreedor, el devengo de un interés anual igual al del interés legal del dinero incrementado en dos puntos. Luego, aplicando dicho precepto, la falta de ingreso de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública determinará el deber de satisfacer los intereses de mora procesal calculados sobre el importe de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria.

Planteada la cuestión en estos términos, y habida cuenta de que la disposición adicional décima LGT nada dice acerca de la naturaleza de los intereses a exigir al condenado que no satisface la indemnización fijada en la sentencia condenatoria, es obligado pronunciarse acerca de cuál es el régimen jurídico aplicable para calcular la cantidad que, en concepto de intereses del periodo ejecutivo, deben satisfacerse por el retraso en el pago de la responsabilidad civil. La opción por uno u otro régimen no solo incidirá en la determinación del órgano competente para liquidar y exigir los intereses devengados entre la fecha en la que sentencia condenatoria adquiere firmeza y la fecha del ingreso, sino que también resultará fundamental para establecer el tipo de interés aplicable para calcular su importe.

Si consideramos que la remisión que realiza la disposición adicional décima LGT a favor del procedimiento administrativo de apremio tiene un carácter estrictamente formal, en la gestión recaudatoria de las deudas por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública únicamente serán de aplicación de las normas incluidas en la Sección Segunda del Capítulo V de la Ley General Tributaria y las del Reglamento General de Recaudación que las desarrollan.

En este caso, al quedar excluidos los artículos 26.2 y 161.4 LGT del ámbito objetivo de la remisión, la determinación de los intereses a exigir por la demora en el ingreso de la indemnización necesariamente debe realizarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo

CAPITULO QUINTO

576 LEC, en cuyo caso lo dispuesto en el artículo 128 RGR resulta inaplicable y falto de toda cobertura legal, pues difícilmente puede sostenerse que el órgano de recaudación pueda por si mismo exigir el pago de unas cantidades para cuya liquidación debe aplicar una norma ajena al Derecho Tributario.

Luego, de mantenerse esta interpretación, cabría concluir que corresponde al juez de lo penal practicar la liquidación de los intereses de mora procesal una vez que por el órgano de recaudación le haya sido comunicado el total ingreso de la responsabilidad civil en el procedimiento de apremio seguido contra los bienes del condenado. Si una vez liquidados los intereses se produce el ingreso, tales cantidades deberán ser puestas a disposición de la Administración Tributaria en su condición de acreedora. Por el contrario, en caso de que no se proceda al ingreso, cabe preguntarse si el juez puede ordenar su exacción por la vía administrativa de apremio.

Para resolver esta última cuestión es preciso pronunciarse acerca de la naturaleza jurídica de la deuda que, en concepto de intereses de mora procesal, viene obligado a satisfacer el condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Quien entienda que se trata de una prestación accesoria a la principal y que, por consiguiente participa de su misma naturaleza, necesariamente concluirá que para su exacción cabe seguir el cauce previsto en la disposición adicional décima LGT. Por el contrario, quien considere que se trata de una responsabilidad patrimonial que no deriva de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública sino en el incumplimiento del deber de satisfacer la cantidad fijada en la sentencia, concluirá que únicamente al juez sentenciador compete iniciar la ejecución forzosa sobre el patrimonio del moroso.

Una interpretación alternativa es entender que la remisión que se realiza por la disposición adicional décima LGT tiene un contenido material de modo que, no solo habilita a la aplicación de las normas incluidas en la Sección Segunda del Capítulo V de la Ley General Tributaria, sino de todas aquellas otras que, independientemente de su ubicación sistemática, configuran el régimen jurídico de la vía de apremio. En este caso, los intereses de demora se liquidarían y exigirían por el órgano de recaudación sin necesidad de intervención del juez de lo penal.

Esta segunda lectura, aunque permite dotar de contenido a lo dispuesto en el artículo 128 RGR, no resuelve la cuestión de cual debe ser el tipo de interés aplicable para la determinación de la cuantía a exigir en concepto de intereses del periodo ejecutivo. Considerando que la norma reglamentaria guarda silencio respecto a esta cuestión y habida cuenta de que no se trata de una deuda liquidada por la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 72.3 RGR debería aplicarse el tipo de interés legal del dinero sin incremento alguno, ni el tributario, ni el procesal.

Esta conclusión que resulta coherente con la caracterización jurisprudencial de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, se contradice con la naturaleza jurídica de los intereses de demora que, por mandato de la disposición adicional décima LGT, forman parte de la responsabilidad civil. Es decir, carece de sentido alguno que por el periodo que media entre la fecha de finalización del plazo voluntario de ingreso de la cuota tributaria defraudada y la fecha de la sentencia condenatoria se exija el pago de los intereses de demora tributarios, y entre la fecha de firmeza de dicha sentencia y la fecha del ingreso de la indemnización, únicamente se exija el pago de los intereses legales.

A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de evidenciar una vez más la deficiente regulación del procedimiento recaudación de esta clase de deudas, la interpretación que, siendo respetuosa con la competencia funcional del juez de lo penal, resulta más eficiente desde la perspectiva de la gestión recaudatoria, es aquella en virtud de la cual se concluye que corresponde al órgano de recaudación liquidar y exigir el pago de los intereses del periodo ejecutivo previa aprobación judicial de su importe calculado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 576 LEC.

Con ello, al tiempo que se consigue integrar la liquidación de los intereses del periodo ejecutivo en el mismo procedimiento administrativo de apremio iniciado para proceder a la exacción de la responsabilidad civil, mediante la figura de la aprobación judicial del importe calculado por la Administración, dicha cuestión queda en último término sujeta a la decisión del juez sentenciador. Además, considerando que el interés de mora procesal es incluso superior al interés de demora tributario, las consecuencias económicas del retraso en el pago en ningún caso beneficiarán al condenado moroso.

2.4.2.- La declaración de insolvencia

Según el artículo 173.1.b) LGT el procedimiento de apremio termina con el acuerdo por el que se declara el crédito incobrable, sin perjuicio de su ulterior reanudación en caso de que, durante el plazo de prescripción, se tenga conocimiento de la solvencia sobrevenida de alguno de los obligados al pago (artículo 173.2 LGT). Luego, no se trata tanto de una terminación definitiva de la vía de apremio como de la finalización de las actuaciones de localización de bienes o de identificación de responsables que no hayan dado resultado⁵⁴⁸.

Cuando dicha situación se produce respecto de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, el artículo 128.4.c) RGR establece que el órgano de recaudación deberá informar al órgano judicial responsable de la ejecución de la sentencia condenatoria. Luego, en principio, no se aprecia un tratamiento diferencial de la declaración de insolvencia del obligado al pago según se trate de un procedimiento de apremio de deudas tributarias o de la exacción de la responsabilidad civil. En todo caso, considerando lo establecido en el artículo 76.2 LGT, cabría plantearse cual es el plazo que debe transcurrir entre la declaración de crédito incobrable y la terminación definitiva del procedimiento de apremio como consecuencia de la extinción de la deuda por prescripción.

Si tomamos como referencia la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil derivada de un delito, deberíamos concluir que la rehabilitación de la acción ejecutiva contra los bienes del condenado puede producirse durante los quince años posteriores a la declaración de crédito incobrable. Si, por el contrario, tomamos como referencia el plazo de prescripción aplicable a la acción de cobro de las deudas de derecho público, concluiremos que dicha terminación se producirá a los cuatro años⁵⁴⁹.

Una vez más, parece se reproduce el debate acerca del contenido y carácter de la indemnización reconocida a la Administración Tributaria como perjudicada por un delito contra la Hacienda Pública. De todos modos, a lo que en estos momentos interesa,

⁵⁴⁸ En este sentido, según lo dispuesto en el artículo 104.1 LGT, las actuaciones del procedimiento de apremio podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

⁵⁴⁹ Así lo establece con carácter general el artículo 15.1.b) LGP

cabría entender que el procedimiento administrativo de apremio concluye definitivamente si después de declarar el crédito incobrable transcurren más de cuatro años sin que el órgano de recaudación realice ninguna actuación encaminada a obtener el ingreso de la deuda. Pero una cosa es que termine la vía de apremio iniciada por orden del juez y otra muy distinta es que se extinga la obligación de pago que pesa sobre el condenado.

Luego, a nuestro modo de ver, mientras se mantenga la posición jurisprudencial acerca de la naturaleza no tributaria de la responsabilidad patrimonial que recae sobre el autor del delito contra la Hacienda Pública, lo coherente es entender que la prescripción del crédito reconocido en la sentencia no se produce hasta que transcurren quince años sin que conste la realización de una actuación interruptiva.

Por ello, aunque hubiere finalizado un procedimiento de apremio no habría inconveniente en iniciar otro distinto si posteriormente se produce la solvencia del obligado al pago, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de que el condenado realice voluntariamente el ingreso de la deuda⁵⁵⁰. De todos modos, para iniciar otro procedimiento administrativo de apremio sería necesario que por el juez se ordenare nuevamente a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil.

3.- La extensión en vía administrativa del ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial del condenado

Al confrontar las facultades de la Administración Tributaria para la recaudación de la indemnización que se le reconoce en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, es ineludible interrogarse acerca de si existe la posibilidad de extender el ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial más allá del que viene delimitado en la resolución judicial. Dicho de otro modo, cabe iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad para obtener el cobro de la indemnización cuando los bienes de los condenados resultan insuficientes?

⁵⁵⁰ Al no tratarse de una deuda tributaria no rige lo dispuesto en los artículos 69 y 221 LGT.

CAPITULO QUINTO

En principio, la respuesta debe ser negativa, pues los artículos 41 a 43 LGT se refieren únicamente a las deudas tributarias. Además, los artículos 174 a 177 LGT se ubican en la Sección 3ª del Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria, y por ello, tal como indicábamos en apartados anteriores, quedarían excluidos de la remisión que la disposición adicional décima LGT realiza respecto al procedimiento de apremio.

De todos modos, la normativa tributaria regula un supuesto muy específico de responsabilidad solidaria cuya aplicación analógica merece ser considerada. Nos referimos a las actuaciones descritas en los distintos apartados del artículo 42.2 LGT cuyo denominador común es la elusión maliciosa de los bienes susceptibles de ejecución forzosa.

En otras palabras, si la Administración Tributaria inicia un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil y se produce alguna de las situaciones descritas en la norma tributaria –particularmente el incumplimiento de una orden de embargo-, la respuesta jurídica a dicha situación nada tiene que ver con la ejecución de la sentencia penal –pues, en este caso, el acto ilícito lo realiza un tercero-, de modo que la solución debe hallarse en las normas que regulan la relación que se establece entre el destinatario de la orden de embargo y el órgano de recaudación.

Por consiguiente, a nuestro modo de ver, la naturaleza tributaria o no tributaria de la deuda no constituye el elemento determinante para decidir la aplicación de la regla de derivación de responsabilidad, sino que el presupuesto para su aplicación es la titularidad de la acción ejecutiva y, por ello, cabe aplicar lo establecido en el artículo 42.2 LGT respecto a todas aquellas deudas exigidas mediante un procedimiento administrativo de apremio, incluida la que tiene su origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

La principal objeción a este planteamiento proviene de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 42.2 LGT pues, para determinar los obligados solidarios al pago, se refiere a las *deudas tributarias pendientes*. Luego, todos aquellos autores que sostengan la naturaleza civil de la responsabilidad patrimonial del condenado por un delito contra la Hacienda Pública rechazarán la utilización de la vía administrativa para luchar contra la insolvencia fraudulenta del obligado al pago de la indemnización, quedando como único

cauce de actuación la imputación de un delito de alzamiento de bienes (artículo 257 CP). Sin embargo, conforme a lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública: “[...] comprenderá la deuda tributaria no ingresada con sus intereses de demora [...]”.

Luego, aunque la cuantía de dicha deuda venga determinada en la sentencia condenatoria, no por ello pierde su naturaleza originaria, en cuyo caso el órgano de recaudación competente para exigir el pago por vía de apremio podría derivar la responsabilidad a aquellas personas distintas del condenado que colaboren o resulten beneficiados por una transmisión o gravamen fraudulento de aquellos bienes o derechos susceptibles de ser embargados hasta el límite de su valor.

Por otra parte, mención especial merece lo dispuesto en el artículo 43.1.f) y g) de LGT (introducidos mediante la Ley 36/2005, de 29 de noviembre, de medidas para prevención del fraude fiscal), pues tipifican un supuesto de derivación de la responsabilidad inspirado en la doctrina del levantamiento del velo cuyo presupuesto de aplicación es la interposición –activa o pasiva– de personas jurídicas con la finalidad de eludir: “[...] *la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública* [...]”.

La amplitud de esta regla induce a pensar que dicho instrumento de actuación frente a los negocios jurídicos societarios realizados en fraude de acreedores puede utilizarse en todos aquellos casos en los que el sujeto activo del crédito sea la Administración Tributaria, circunstancia que concurre cuando lo que se reclama es el pago de la indemnización reconocida en la sentencia condenatoria. Por ello, también en este caso nos inclinamos por considerar aplicable esta vía de extensión subjetiva de la responsabilidad patrimonial cuando los bienes del condenado se encuentren bajo la titularidad formal de una persona jurídica.

4.- La concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos judiciales de ejecución patrimonial

Una de las situaciones en las que con mayor nitidez se pone de manifiesto la complejidad de adaptar las normas que regulan el procedimiento administrativo de recaudación a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la

CAPITULO QUINTO

Hacienda pública se produce cuando, respecto a los bienes del condenado se dirigen diversos procedimientos de ejecución patrimonial, y particularmente en caso de que se inicie un proceso concursal concurrente con el procedimiento administrativo de apremio iniciado por orden del juez de lo penal.

Las dificultades interpretativas se producen tanto en lo que atañe a las reglas para la determinación del órgano competente para impulsar el procedimiento de ejecución, como en lo que se refiere a los criterios de calificación y clasificación del crédito que constituye el objeto de dicho procedimiento. Como veremos a continuación, la causa de todas ellas se encuentra en la *mutación* formal y sustantiva que experimenta el derecho al reintegro de la cuota defraudada desde el momento en que se presenta una denuncia por un presunto delito de defraudación hasta el momento en que por el juez se ordena a la Administración Tributaria que se proceda contra el patrimonio del condenado que no ha satisfecho la indemnización fijada en la sentencia condenatoria.

Esquematizando las etapas por las que discurre éste singular derecho de crédito podemos distinguir, al menos, cuatro momentos: a) Al realizarse el hecho imponible nace una obligación tributaria (artículo 20.1 LGT), cuya cuota constituye el elemento objetivo del delito tipificado en el artículo 305 CP; b) Al presentarse una denuncia por delito contra la Hacienda Pública se suspenden los procedimientos tributarios en general y el procedimiento inspector en particular, lo que determina que no puede practicarse la liquidación administrativa de la deuda defraudada (artículo 180 LGT); c) En caso de sentencia condenatoria, el juez determina el importe de la indemnización que, en concepto de responsabilidad civil, debe satisfacer el condenado (artículo 115 CP); d) Si el condenado no efectúa el ingreso voluntario de la cantidad fijada en la sentencia, el juez encomienda a la Administración Tributaria su exacción por la vía de administrativa de apremio (DA 10 LGT).

Según en cual de estas etapas tenga lugar el inicio del procedimiento concursal predominará la naturaleza tributaria o civil del derecho de crédito, así como el carácter administrativo o jurisdiccional del procedimiento ejecutivo que se sigue para obtener el reintegro de la cuota tributaria defraudada.

4.1.- El crédito por responsabilidad civil en los procedimientos concursales

Según la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo⁵⁵¹ el derecho de la Hacienda Pública a obtener una indemnización que compense el daño causado por el autor de un delito de defraudación tributaria nace con la sentencia condenatoria. Luego, todo parece indicar que, en su condición de crédito por responsabilidad extracontractual con origen en una resolución judicial, a efectos de concurso, se calificará con arreglo a la fecha de la sentencia condenatoria.

Si esto es así, en aquellos casos en los que el condenado al pago de la indemnización incurre en situación de concurso de acreedores después de dictada la sentencia por el juez de lo penal, el crédito por responsabilidad civil debería considerarse como concursal (artículo 84.1 LC). Sin embargo, en aquellos casos en los que el concurso se inicia antes de que se dicte la sentencia condenatoria, el crédito por responsabilidad civil debería considerarse como un crédito contra la masa o post-concursal (artículo 84.2.10º LC).

No obstante lo anterior, con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional décima LGT y en el artículo 305.5 del Código Penal, la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria comprende la *deuda tributaria* no ingresada más sus intereses de demora. Por consiguiente, aunque formalmente la determinación definitiva del importe de la indemnización corresponde al juez de lo penal, materialmente se trata de una obligación *ex lege* nacida con la realización del hecho imponible del tributo cuyo pago se ha eludido.

Por ello, no resulta extraño que en las escasas ocasiones en las que los órganos de la jurisdicción mercantil se han pronunciado respecto a esta cuestión, si bien se han adoptado resoluciones de distinto signo, predominen aquellas que toman como fecha

⁵⁵¹ Véase por todas la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2005/714). En ella la Sala de lo Penal repasa su propia doctrina en materia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública y, entre otros aspectos, señala que: “[...] la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito [...] 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.”

CAPITULO QUINTO

para valorar su inclusión o exclusión de la masa pasiva del concurso la correspondiente al devengo del tributo⁵⁵².

Desde esta perspectiva, especial significación adquiere la doctrina de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo⁵⁵³ en la que, a efectos de calificación concursal, una deuda tributaria se entiende nacida en la fecha del devengo y no en la fecha en la que se practica la correspondiente liquidación, pues de aplicarse dicho criterio al crédito por responsabilidad civil *ex delicto*, únicamente tendrían carácter de créditos post-concursales aquellas indemnizaciones por delitos de defraudación que afecten a tributos devengados con posterioridad al inicio del concurso -es decir, los imputables a la administración concursal- pero no por los delitos imputables al concursado, pues en todos ellos el nacimiento de la deuda se habrá producido antes de la declaración del concurso, sin perjuicio que la indemnización se encuentre pendiente de liquidación judicial.

A nuestro modo de ver, el principio de seguridad jurídica impone determinar el nacimiento de cada crédito con referencia a una fecha cierta que no dependa de las vicisitudes del deudor, condición que, respecto a una deuda tributaria, únicamente cabe predicar del devengo del tributo eludido al cometer el delito. Sin embargo, adoptar dicha referencia temporal con respecto al momento en que se considera nacida la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación parece que contraviene el carácter declarativo que, según la doctrina reiterada de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, cabe atribuir a la sentencia condenatoria⁵⁵⁴.

⁵⁵² El juzgado de lo mercantil núm.1 de Málaga en su sentencia 111/2009, de 14 de abril, considera que: "[...] la referencia del apartado 5º del artículo 91 LC lo es a la responsabilidad civil extracontractual y no a otra sin esa <<conditio iuris>> que hemos referido. Por otro lado el carácter derivado de la propia sentencia no es resarcitorio sino de restitución lo que abunda aún más a que de no haberse producido el hecho delictivo el crédito se situaría, de deberse, como concursal en atención al momento en que el mismo se genera. No es posible que una sentencia condenatoria penal modifique la calificación que correspondería al mismo."

⁵⁵³ En la STS 590/2009, de 1 de septiembre de 2009, el Alto Tribunal, al valorar el momento en que se consideran nacidos los créditos por cuotas de IVA devengadas antes del inicio del concurso pero liquidadas con posterioridad, establece que: "[...] el momento de nacimiento del crédito a favor de la Hacienda Pública, que es el de realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10º LC".

⁵⁵⁴ En este sentido, LINARES GIL expresa la actual dicotomía cuando señala que: "[...] Aunque quizás sería lo más lógico que la declaración como responsabilidad civil contenida en la sentencia no perturbara la genuina naturaleza del crédito público subyacente, de manera que el delito fiscal sea tratado como un crédito tributario, y de forma similar en caso de delitos contra la Seguridad Social, no cabe desconocer la posición del Tribunal Supremo, en el ámbito penal, contraria a dicho reconocimiento." LINARES GIL, M., "Incidencia en los créditos públicos del Real Decreto-Ley 3/2009,

Esta dispar conceptualización que, del crédito por responsabilidad civil, realizan la jurisprudencia penal y la jurisprudencia mercantil tiene su origen en la disociación que, a menudo, se produce entre el sujeto pasivo del tributo eludido y el responsable civil *ex delicto*. Es decir, si por aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 CP, de los delitos cometidos por personas jurídicas responden las personas físicas que en ellas ostenten la condición de administradores de hecho o de derecho⁵⁵⁵, en todos aquellos casos (los más frecuentes) en los que la defraudación delictiva tenga por objeto un impuesto cuyo sujeto pasivo es una sociedad (y particularmente el Impuesto de Sociedades), la condición de autor del delito –y por extensión de responsable civil- no coincidirá con la de obligado tributario.

Luego, habida cuenta que la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible no se extingue por el hecho de que se declare a un tercero responsable de su pago, para calificar la deuda a efectos concursales, y con carácter previo al establecimiento de la fecha en que se entiende nacida, es obligado distinguir si existe o no coincidencia en la condición de obligado tributario y de responsable civil.

Si ambas condiciones se refieren a una misma persona⁵⁵⁶ es indiscutible que la deuda tributaria figura en el pasivo del deudor desde la fecha del devengo del tributo eludido. Luego, en este caso, a efectos de calificación concursal debe prevalecer la condición de sujeto pasivo a la de responsable civil pues, habida cuenta de que una y otra tienen por objeto la misma prestación económica, el pago que se realice extinguirá ambas a la vez.

Por el contrario, cuando exista divergencia en la condición de obligado tributario y de responsable civil, cabe diferenciar: i) Si el concursado es el sujeto pasivo del tributo sin ser el autor del delito⁵⁵⁷, la deuda tributaria figurará en su pasivo desde la fecha del

de 27 de marzo de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica.”, en <<Revista de Derecho concursal y Paraconcursal>>, núm.11, 2009, p.139.

⁵⁵⁵ En el proyecto de reforma de la Ley 10/1995 se plantea una profunda modificación del artículo 31 CP para, rompiendo con el inveterado principio de <<*societas delinquere non potest*>> considerar a las personas jurídicas como penalmente responsables en determinados delitos entre los que se incluye el de defraudación tributaria.

⁵⁵⁶ Esta circunstancia se producirá cuando el impuesto eludido sea el Impuesto sobre la renta de las personas físicas y también respecto al Impuesto sobre el valor añadido cuyo sujeto pasivo sea un empresario no societario o un profesional.

⁵⁵⁷ Pensemos en la sociedad que ha eludido el pago de un impuesto propio (el impuesto sobre sociedades o el impuesto sobre el valor añadido) habiendo resultado condenado como autor del delito su

devengo sin perjuicio de que se encuentre pendiente de liquidación; ii) mientras que si el concursado no es el sujeto pasivo del tributo sino el responsable civil de una deuda tributaria⁵⁵⁸, dicha deuda no figura en su pasivo sino a partir de la fecha en la que resulte condenado como autor del delito de defraudación.

Únicamente en éste último supuesto procedería aplicar la doctrina de la Sala de lo Penal acerca del carácter de responsabilidad extracontractual predicable de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria, mientras que en los otros dos supuestos lo procedente es resolverlos con arreglo al planteamiento de la Sala de lo Civil.

4.1.1.- Consecuencias del concurso iniciado con posterioridad a la sentencia condenatoria

Los efectos que, sobre el crédito por responsabilidad civil, produce la iniciación de un proceso concursal de fecha posterior a la sentencia condenatoria presentan una doble dimensión: de una parte, y desde una perspectiva formal, es necesario determinar cuál de los dos procedimientos de ejecución patrimonial iniciados –el tributario o el judicial– es el preferente para proceder a la localización, traba y liquidación de los bienes y derechos del deudor. De otra, desde una perspectiva sustantiva, es necesario clasificar el crédito de la Hacienda Pública para establecer su prelación para el cobro cuando, por la fecha en la que se entiende nacido, figura incluido en la masa pasiva del concursado.

a) Reglas para la determinación de la preferencia de procedimientos ejecutivos

Con carácter general el artículo 55 LC dispone que declarado el concurso no podrán iniciarse apremios tributarios contra el patrimonio del concursado, sin perjuicio de que puedan continuarse los procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiere dictado la providencia de apremio antes de la resolución judicial, y siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

administrador, estableciéndose en la sentencia que la sociedad es responsable civil subsidiaria del pago de la indemnización.

⁵⁵⁸ En este caso, se trata de la persona física que, en condición de administrador de una sociedad, resulta condenada como autor de un delito contra la Hacienda Pública y, en consecuencia declarada responsable civil directo del pago de la indemnización, pero el tributo eludido es un tributo cuyo sujeto pasivo es la sociedad.

En un sentido semejante, el artículo 164.1.b) LGT establece que será preferente el procedimiento de apremio para la ejecución de los bienes o derechos embargados siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Sin embargo, en caso de concurrencia de la vía de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública con un procedimiento concursal dirigido contra el condenado, la regla de prioridad establecida en dichas normas no resuelve el posible conflicto de competencia pues, tal como ya se ha expuesto, de lo establecido en el artículo 128 RGR, se desprende que para iniciar la ejecución forzosa en vía administrativa de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no parece necesario dictar la providencia de apremio.

Luego, si esto es así, resulta difícil sostener la preferencia temporal del procedimiento administrativo respecto al procedimiento concursal únicamente en base a una eventual <<comunicación>> de inicio de actuaciones ejecutivas, cuya notificación proponíamos en apartados anteriores pero que, en principio, ni siquiera viene exigida por la normativa reguladora del procedimiento de recaudación para esta clase de deudas.

Ante ello, una posibilidad sería invocar la naturaleza materialmente jurisdiccional de la ejecución patrimonial a fin de establecer su preferencia respecto al proceso concursal. Es decir, habida cuenta que, según la disposición adicional décima LGT, es el juez de lo penal quien encomienda la exacción de la deuda a la Administración tributaria, el título ejecutivo que habilita el procedimiento administrativo no es la providencia de apremio (artículo 167.2 LGT), sino la propia resolución judicial (artículo 517.2.1º LEC).

Sin embargo, también en éste caso se produce la paradoja de que, al encomendar la ejecución patrimonial a la Administración, el juez no llega a adoptar el auto por el que se despacha la ejecución <<civil>> sobre los bienes del deudor (artículo 551 LEC), por lo que, una vez firme la sentencia, no se iniciará propiamente un proceso jurisdiccional de ejecución. Por consiguiente, la única referencia equivalente para decidir la preferencia de procedimientos ejecutivos es la fecha de la resolución -por lo general en

forma de auto⁵⁵⁹ - mediante la que el juez de lo penal ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento de apremio.

En definitiva, si la declaración de concurso se produce con posterioridad a la resolución judicial por la que se ordena el inicio de la vía administrativa de apremio y siempre que ésta se hubiere efectivamente iniciado⁵⁶⁰, podría aplicarse el régimen de preferencia establecido en el artículo 164.1. b) LGT con las restricciones que derivan del artículo 55 LC respecto a los bienes considerados <<necesarios>> para la continuidad del negocio.

Sin embargo, cuando el concurso se inicia antes de que por el juez se encomiende a la Administración tributaria la exacción de la responsabilidad civil -o incluso después de producirse dicha orden pero antes del inicio efectivo de las actuaciones ejecutivas por parte de los órganos de recaudación-, entendemos que lo dispuesto en el artículo 164.1.b) LGT resulta inaplicable.

b) Reglas para determinar la prelación del crédito por responsabilidad civil

Partiendo de la caracterización jurisprudencial de la responsabilidad civil en el delito de defraudación tributaria habría que concluir que, tratándose de una responsabilidad civil extracontractual, se trata de un crédito con privilegio ordinario en cuyo caso figurará en la masa pasiva por su importe íntegro⁵⁶¹.

⁵⁵⁹ Según el artículo 545.4 LEC: "En los procesos de ejecución adoptarán la forma de auto las resoluciones del tribunal que acuerden el despacho de la ejecución [...]". No obstante, según el artículo 245.4 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ): "Llámesese ejecutoria el documento público y solemne en que se consigna una sentencia firme. Las ejecutorias se encabezarán en nombre del Rey." Si confrontamos esta definición -que coincide con la que figura en el artículo 141 LCrim- con lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición adicional décima LGT se advierte que una cosa es remitir a la Administración el testimonio de la sentencia firme y otra distinta ordenar que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento de apremio. En el primer caso, dicha función certificadora se realiza mediante la notificación de ejecutoria penal, mientras que en el segundo es necesario adoptar una resolución cuyo contenido excede de la simple ordenación del proceso (providencia).

⁵⁶⁰ Si no se han iniciado las actuaciones materiales de ejecución, resultará difícil mantener que existe un conflicto de competencias ejecutivas entre el juez del concurso y el órgano de recaudación.

⁵⁶¹ Este planteamiento se siguió, entre otros, por el juzgado de lo mercantil núm.1 de Oviedo, en la sentencia de 5 de marzo de 2007, donde decreta la aplicación del artículo 91.5 LC argumentando que: "Pese a que por parte de la Agencia Tributaria no se ha aportado ningún documento que haga prueba de la existencia de un procedimiento penal iniciado, por que lo único que se aporta son sus propias actas de inspección a partir de las cuales se dice que se incoó el procedimiento, lo cierto es que la administración concursal ha venido reconociendo la existencia de dicho procedimiento y que tiene por objeto un delito fiscal [...]"

Este parece que es el criterio seguido por el legislador mercantil cuando, en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, modifica el artículo 95 LC introduciendo, en su nuevo apartado quinto, la indicación de que, junto a los créditos por responsabilidad extracontractual se clasifican “*los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.*”

No obstante lo anterior, atendiendo al verdadero origen de la deuda, a efectos de concurso, los créditos tributarios, salvo aquellos que reúnan las condiciones indicadas en el artículo 90.1 LC ó en el artículo 91.2º LC, se aplicará lo dispuesto en el artículo 91.4 LC. En este caso, el importe a incluir en la masa pasiva como crédito con privilegio general únicamente alcanzaría a la mitad de su importe. El resto tendrá la consideración de crédito ordinario (artículo 89.3 LC), mientras que los intereses se clasificarían como crédito subordinado (artículo 92.3 LC). Sanción tributaria no existirá por cuanto, de conformidad con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), la sanción penal excluye la sanción administrativa.

La primera opción conduce a la paradoja de que, alterando la naturaleza originaria del crédito, se consigue mejorar su tratamiento concursal. La segunda solución, si bien es cierto que se ajusta al verdadero origen de la deuda, también lo es que resulta contraria a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 77.1 LGT, en el que únicamente establece el régimen de prelación para las deudas tributarias en sentido estricto⁵⁶², y a lo indicado en el artículo 91.5 LC.

Para resolver esta cuestión, una vez más, entendemos que debe distinguirse según coincida o no la condición de sujeto pasivo con la responsable civil. Es decir, en aquellos casos en los que en la misma persona concurren ambas condiciones⁵⁶³, debe

⁵⁶² No podemos dejar de compartir el planteamiento del profesor TEJERIZO cuando señala que: “*La LGT es clara al respecto porque menciona específicamente a los créditos tributarios. No obstante, la cuestión se suscita porque el RGR (art.34.1) relaciona el derecho con los créditos de la Hacienda Pública, sin especificar a cuáles de ellos se refiere. En nuestra opinión, el problema debe resolverse a favor de la prevalencia de la LGT sobre el RGR, con la consecuencia ineludible de que el derecho de prelación ampara sólo a los créditos tributarios.*”, en TEJERIZO LOPEZ, J.M., “*Las normas financieras y Tributarias de la nueva Ley Concursal*”, Nueva Fiscalidad, núm.8, diciembre 2002, p.34.

⁵⁶³ Dicha situación se producirá siempre que el tributo eludido al cometer el delito sea el IRPF. También se producirá en aquellos casos en los que la condición de sujeto pasivo recaiga en una persona jurídica que, al propio tiempo, ha sido condenada como responsable civil subsidiaria de la indemnización exigible al autor del delito (por lo general el administrador).

CAPITULO QUINTO

predominar la naturaleza tributaria de la deuda y, en consecuencia, el crédito de calificará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 91.4 LC. Por el contrario, cuando el condenado por el delito de defraudación no sea el propio sujeto pasivo del tributo, cabe distinguir dos posibles situaciones: a) El concursado es el sujeto pasivo; b) El concursado es el responsable civil.

En el primer caso es indiscutible que debe prevalecer el carácter materialmente tributario de la obligación de pago y, en consecuencia, aplicar también lo dispuesto en el artículo 91.4 LC. En el segundo, al tratarse de un tercero que, sin tener la condición de obligado tributario, resulta condenado a pagar una cantidad equivalente a la cuota defraudada con sus intereses de demora, dicha deuda no tiene su origen en la realización del hecho imponible sino en la realización del hecho delictivo. Por consiguiente, se trata de una responsabilidad civil extracontractual que se ajusta perfectamente a definición establecida en el artículo 91.5 LC.

4.2.- Consecuencias del concurso iniciado con anterioridad a la sentencia condenatoria

Cuando el proceso concursal se inicia antes de que se dicte la sentencia por la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública las principales dudas se presentan en el momento de clasificar un crédito cuya liquidación se encuentra pendiente de resolución judicial.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 87.2 LC (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo), desde la admisión a trámite de la querrela o denuncia por un delito contra la Hacienda Pública, las cantidades defraudadas, cuando no exista liquidación administrativa, se clasificarán como contingentes hasta su reconocimiento por sentencia judicial, en cuyo caso el artículo 87.3 LC dispone que serán reconocidos en el concurso sin cuantía propia aunque limitándose los derechos de voto y cobro. Una vez recaída sentencia firme, serán reconocidos en la cuantía y con la calificación que les corresponda.

Esta regulación pretende zanjar una polémica doctrinal y jurisprudencial acerca de si los créditos por responsabilidad civil pendientes de liquidar por el juez de lo penal son

condicionales -y por consiguiente, sujetos a condición resolutoria (artículo 87.1 LC)- o bien contingentes, en cuyo caso la condición es suspensiva (artículo 87.3 LC). Sin embargo, la solución adoptada por el legislador, si bien recoge la opción por la que mayoritariamente se han decantado los jueces de lo mercantil⁵⁶⁴, no termina por resolver la amplísima casuística que puede producirse según el estado de tramitación de los procedimientos tributarios y jurisdiccionales en la fecha de declaración del concurso.

a) Clasificación de la deuda tributaria liquidada

La exclusión del ámbito de aplicación del artículo 87.2 LC de las cuotas tributarias cuya cuantía se conoce por haber sido liquidadas en vía administrativa⁵⁶⁵ antes de la presentación de la denuncia conduce necesariamente a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 86.2 LC⁵⁶⁶, salvo si dicha liquidación se encuentra recurrida en vía económico-administrativa o ante la jurisdicción contenciosa, en cuyo caso se considerará como un crédito bajo condición resolutoria (artículo 87.1 LC).

Sin embargo, dicho tratamiento únicamente puede aplicarse cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo cuya elusión constituye el elemento objetivo del tipo penal, pero no resuelve la situación cuando el concursado es el autor del delito pero no es el sujeto pasivo del tributo. En este segundo caso, habida cuenta que la deuda por

⁵⁶⁴ En este sentido puede verse SAP A Coruña de 12 de febrero de 2008, según la cual (FJ NOVENO): "[...] tratándose de créditos sometidos a la revisión de la jurisdicción penal, la Administración tributaria ve suspendida su potestad de continuar el procedimiento administrativo por imperativo de lo dispuesto en el art. 180.1 LGT, decayendo con ello el presupuesto normativo para poder acogerse al cobijo de la condición resolutoria contenido en el art.87.2 LC, debiendo entonces ser reconocidos como contingentes ex art. 87.3 LC por la propia incertidumbre en cuanto a su realidad y cuantía, quedando entretanto su titular suspendido en los derechos concursales de adhesión, de voto y de cobro, siendo por otra parte esa misma razón de incertidumbre en cuanto al resultado que depare la vía penal la que impide que podamos acudir al argumento reforzado de aplicar la contingencia prevista en el artículo 87.5 LC."

⁵⁶⁵ Esta situación no será la más frecuente puesto que, por regla general, las denuncias determinan la suspensión de los procedimientos de comprobación (particularmente el procedimiento inspector) en cuya instrucción se han puesto de manifiesto los hechos presuntamente delictivos. Sin embargo, en el artículo 32.2 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se regula el Reglamento Sancionador Tributario (RST) se indica que, en aquellos casos en los que se aprecie la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública en el curso de la tramitación de un procedimiento sancionador tributario en el que ya conste liquidada la cuota defraudada: "[...] 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."

⁵⁶⁶ Así lo entiende también LINARES GIL cuando señala que: "[...] A nuestro juicio, de existir liquidación administrativa se procederá a su calificación según corresponda a los conceptos liquidados, sin perjuicio de las consecuencias que puedan derivarse de la eventual sentencia que ponga fin al proceso penal."

responsabilidad civil nacerá con la sentencia condenatoria, aún conociéndose la cuantía de la deuda tributaria no cabe otra solución que considerar que nos encontramos ante un crédito civil litigioso y, por consiguiente, contingente a efectos del concurso en los términos en que vienen definidos en el artículo 87.3 LC, de modo que se reconocerá sin cuantía, con limitación de derechos de voto y cobro y siempre que se haya insinuado en el momento procesal oportuno⁵⁶⁷.

b) Clasificación de la deuda pendiente de liquidación

Mayores dificultades plantea la calificación del crédito por responsabilidad civil cuando la deuda tributaria subyacente se encuentra pendiente de liquidación en el momento de declararse el concurso del imputado por un delito contra la Hacienda Pública. Para analizar las distintas situaciones que se plantean, una vez más, se impone distinguir en función de si coinciden o no la condición de sujeto pasivo del tributo y autor del delito.

Cuando el concursado no es el sujeto pasivo del tributo, a efectos de la clasificación del crédito, resulta fundamental la situación procesal en que se encuentre la acción civil interpuesta conjuntamente con la acción penal⁵⁶⁸. Si se ha admitido a trámite la querrela en la que el concursado figura como imputado e iniciado la pieza de responsabilidad civil en la que también figura como posible responsable, el crédito de la Hacienda Pública tendrá el carácter contingente (por litigioso) en los términos en los que se pronuncia el artículo 87.2 LC. Sin embargo, si no se ha interpuesto la querrela o reclamado la responsabilidad civil, en el pasivo del concursado que no es sujeto pasivo del tributo defraudado no figura deuda alguna ni siquiera bajo la consideración de <<litigiosa>>.

⁵⁶⁷ Para ello, será necesario que, antes de la declaración de concurso, no solo se haya admitido a trámite la querrela en la que el concursado figure como imputado, sino que también figure en la correspondiente pieza de responsabilidad civil.

⁵⁶⁸ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: "La acción civil ha de entablarse juntamente con la penal por el Ministerio Fiscal, haya o no en el proceso acusador particular; pero si el ofendido renunciare expresamente su derecho de restitución, reparación o indemnización, el Ministerio Fiscal se limitará a pedir el castigo de los culpables." En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, junto al ministerio fiscal, la acción civil se ejerce, en condición de acusador particular, por la Abogacía del Estado de conformidad con lo indicado en el apartado ocho del artículo 103 de la 31/1990, de 27 de diciembre (en la redacción dada por la disposición adicional 17ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio) y en la Ley 52/1997, de 27 de diciembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.

Cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo, entendemos que siempre prevalece la naturaleza tributaria del crédito subyacente de modo que, si bien se aplicará lo dispuesto en el artículo 87.2 LC (en el sentido de considerarlo contingente), dicha calificación proviene del hecho de que resultan de procedimientos de comprobación o inspección que, habiéndose suspendido como consecuencia de la presentación de una denuncia, se reanudarán una vez haya recaído el correspondiente pronunciamiento jurisdiccional. Luego, en estos casos lo relevante no será si se ha admitido a trámite o no la querrela y reclamado la responsabilidad civil, sino si respecto a los tributos devengados se han iniciado los procedimientos de comprobación o investigación.

Éste matiz adquiere toda su significación cuando se advierte que, si bien por regla general, las denuncias por delito contra la Hacienda Pública se presentan como consecuencia de hechos presuntamente delictivos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector, de ello no se sigue que no puedan iniciarse diligencias de investigación directamente por el Ministerio fiscal o a iniciativa del propio órgano judicial. En estos casos, puesto que los procedimientos tributarios no se habrán iniciado, la calificación del crédito deberá realizarse necesariamente con fundamento en lo dispuesto en el artículo 87.2 LC *in fine*.

c) Consecuencias de las resoluciones posteriores del juez de lo penal sobre la clasificación inicial del crédito por responsabilidad civil

Uno de los fenómenos más interesantes que pueden producirse en un concurso en cuya masa pasiva se incluye un crédito por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es lo que podríamos denominar como la <<reversión>> o *mutación inversa* que se produce sobre la naturaleza del crédito en función del sentido de las resoluciones judiciales que se van sucediendo a lo largo de un juicio por delito de defraudación tributaria.

En caso de que el Ministerio fiscal no interponga la querrela, el juez instructor decrete el sobreseimiento libre del imputado o el juez sentenciador absuelva a los acusados, desaparece la responsabilidad penal y, en consecuencia, también desaparece la

CAPITULO QUINTO

responsabilidad civil derivada del delito⁵⁶⁹. En estos casos, según lo indicado en el artículo 180 LGT, al tiempo que la Administración Tributaria recupera sus facultades de liquidación, se restablece la naturaleza originaria de la obligación nacida con la realización del hecho imponible del tributo. Los efectos de dichas resoluciones judiciales sobre el crédito que figura en la masa pasiva del concurso como contingente dependerán, como no podría ser de otro modo, de la condición subjetiva del concursado.

Cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo, la exclusión de la responsabilidad criminal en nada afecta a la calificación concursal del crédito, que mantendrá su condición de contingente hasta que se dicte la correspondiente liquidación tributaria, en cuyo caso, según lo dispuesto en el artículo 87.2 LC, una vez comunicada a la Administración concursal le será reconocida la cuantía y demás derechos concursales, sin perjuicio de que, en caso de que el interesado promueva un procedimiento de revisión en vía administrativa, pase a clasificarse como un crédito tributario sujeto a condición resolutoria (artículo 87.1 LC).

Cuando el concursado no es el sujeto pasivo del tributo, habida cuenta de que el sobreseimiento o la absolución determinan que no llegue a nacer responsabilidad civil alguna, el crédito contingente reconocido en la masa pasiva del concurso simplemente desaparece.

Cuando la resolución judicial sea una sentencia de condena, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87.3 LC, en el momento en que adquiera firmeza o sea susceptible de ejecución provisional⁵⁷⁰, el crédito por responsabilidad civil dejará de clasificarse como contingente y otorgará a su titular todos los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación.

En este caso, según lo expuesto en apartados anteriores, si el concursado declarado responsable civil resulta ser también el sujeto pasivo del tributo predominará la naturaleza tributaria y se aplicará lo dispuesto en el artículo 91.4 LC. Por el contrario, si

⁵⁶⁹ Aunque respecto a otros tipos delictivos, pese a decaer la responsabilidad criminal puede mantenerse la acción civil, cuando se trata de un delito contra la Hacienda Pública, cabe entender que únicamente en caso de condena penal se producirá la liquidación judicial de la cuota defraudada.

⁵⁷⁰ En este sentido, los artículos 984 y 989.1 LECr se remiten a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

el concursado declarado responsable civil no es el sujeto pasivo del tributo, la resolución judicial tendrá carácter declarativo del crédito que se calificará con arreglo a lo dispuesto en los artículos 84.2.10º y 91.5 LC.

4.3.- La concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos singulares de ejecución patrimonial

Cuando el procedimiento administrativo de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria concurra con otro procedimiento singular de ejecución, no vemos inconveniente en aplicar la regla del artículo 164.1.a) LGT, en cuyo caso tendrá prioridad aquel procedimiento en el curso del cual se hubiere dictado la diligencia de embargo de fecha más antigua. En este caso, a efectos de establecer la prelación para el cobro, entendemos que lo relevante no es la naturaleza tributaria o civil del crédito subyacente (según coincida o no la condición de sujeto pasivo y responsable civil), sino la efectiva iniciación de la vía administrativa de apremio.

CONCLUSIONES

Llegados al final de la exposición de los distintos temas de que se compone el objeto de nuestro trabajo, a continuación pasamos a recoger de manera sistemática las principales conclusiones alcanzadas, que resumen nuestra posición respecto a los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios.

1.- A diferencia de la denuncia común, la denuncia mediante la que la Administración tributaria comunica la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública es una denuncia cualificada pues, para su presentación, no solo se requiere la observancia de unos determinados trámites administrativos sino que, además, exige una valoración previa de los indicios puestos de manifiesto en un procedimiento tributario de comprobación para decidir si deben ser puestos en conocimiento del Ministerio Fiscal o del juez penal.

El carácter de delito público perseguible de oficio de la conducta tipificada en el artículo 305.1 del Código Penal conduce a rechazar que la denuncia administrativa sea una denuncia necesaria en el sentido procesal del término. Sin embargo, la práctica demuestra que difícilmente un particular tendrá acceso a la información indispensable para promover (o ejercer) la acción penal, pues la definición de un umbral cuantitativo de cuota defraudada requiere efectuar un cálculo (una liquidación económica) de la obligación tributaria cuyo pago se elude, lo que determina que, en la mayoría de los casos, la forma de iniciar el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública resulte muy semejante a la denuncia de los delitos semipúblicos.

2.- Con carácter general, mediante la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda pública, la Administración tributaria expresa un interés inequívoco en que se ejerza la acción penal contra aquel contribuyente cuya defraudación ha sido puesta de manifiesto en ocasión de la comprobación de su situación tributaria. Sin embargo, para dar traslado al Ministerio Fiscal o al juez de lo penal de la *notitia criminis* de una defraudación delictiva no es indispensable iniciar un procedimiento administrativo de comprobación, ni efectuar una liquidación de la deuda tributaria resultante de los hechos ocultados a la Administración. Por consiguiente, en algunos casos, en lugar de denunciar la existencia de cuotas tributarias defraudadas, la Administración comunica la simple <<sospecha>> de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública,

CONCLUSIONES

para cuya determinación será imprescindible la actuación del Ministerio Fiscal y del juez instructor, una vez iniciado el proceso penal.

3.- La Administración Tributaria tiene el deber legal de investigar la realización de hechos imponibles que puedan permanecer ocultos, pero no de investigar hechos delictivos. Sin embargo, por la especial configuración del delito contra la Hacienda Pública, los primeros constituyen el presupuesto lógico de los segundos, pues solo nacida la obligación tributaria puede consumarse una defraudación del deber de contribuir que, por superar una determinada cuantía, convierta en delictiva la insolidaridad fiscal de una determinada persona física o jurídica.

4.- Cuando en el curso de las actuaciones inspectoras se pongan de manifiesto hechos con trascendencia tributaria no incluidos en la autoliquidación presentada por el contribuyente, aunque por la previsible cuantía de la cuota tributaria presumiblemente dejada de ingresar (o de la cantidad indebidamente obtenida) pudiera entenderse que se supera el límite establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, la Inspección de los tributos debe ultimar la fase instructora del procedimiento o, lo que es lo mismo, debe establecer en toda su extensión (fáctica y cuantitativa), cual es el hecho imponible realizado por el contribuyente en relación al tributo y periodo objeto de comprobación. Una vez concluida la instrucción, y antes de presentar la propuesta de regularización, es el momento en que por el funcionario, que ha tenido conocimiento directo de los hechos que constan en el expediente, se efectuará al valoración de la posible trascendencia penal del comportamiento del obligado tributario.

5.- Las declaraciones o manifestaciones que el contribuyente pudiera realizar ante los funcionarios encargados de la comprobación de su situación tributaria, cuando tengan por objeto explicar las razones, motivos o causas por las que omitió la declaración del hecho imponible realizado, presentó una autoliquidación incompleta, falsa o inexacta, o por las que solicitó una devolución tributaria que no tenía derecho a percibir, constituyen un reconocimiento del elemento subjetivo del tipo infractor cuya naturaleza procesal se aproxima mucho a la confesión de la comisión de un delito. Luego, cuando dichas declaraciones se hubieren realizado directamente por el propio obligado tributario y recogido en la correspondiente diligencia sin la advertencia previa de la posible trascendencia penal de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento

CONCLUSIONES

inspector, cabe entender que tienen carácter autoincriminatorio y, por consiguiente, que lesionan su derecho constitucional a la defensa en caso de que constituyan el fundamento fáctico de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Cuando el contribuyente hubiere colaborado con la Administración en la determinación del hecho imponible, aportando cuantos datos, antecedentes y/o justificantes le hubieran sido requeridos, es la Administración la que tiene el deber constitucional de respetar las garantías procesales de dicho contribuyente cuando advierta que la defraudación tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública; y la única forma de preservar dicho derecho fundamental es no incorporar al expediente de denuncia los elementos de prueba proporcionados por el propio obligado tributario de los que pueda desprenderse el reconocimiento del carácter doloso del incumplimiento tributario.

6.- La estimación administrativa de la trascendencia penal del comportamiento del obligado tributario no constituye un juicio previo acerca de la intencionalidad defraudatoria del comportamiento del obligado tributario sino una valoración razonada de las circunstancias que concurren en la defraudación tributaria descubierta.

7.- La facultad de la Administración tributaria para apreciar la existencia de indicios de delito en el comportamiento del obligado tributario objeto de un procedimiento de comprobación solo se ejerce cuando la cuota resultante de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente exceda de 120.000 euros, pues solo en este caso cabe la posibilidad de imponer dos tipos de sanción que resultan incompatibles entre sí.

Esta facultad permite, además, que los órganos de la Administración tributaria decidan si los hechos descubiertos deben ponerse en conocimiento del Ministerio Fiscal, o bien si pasan el tanto de culpa al órgano judicial, lo cual constituye un factor de discrecionalidad que proporciona a la decisión de la Administración tributaria un carácter y una intensidad de la que carece la denuncia que, por los mismos hechos, podría presentar un particular.

8.- El tanto de culpa de un delito contra la Hacienda Pública equivale a la denuncia presentada ante el juzgado penal por el órgano competente de la Administración tributaria. Se trata de un acto de comunicación de la *noticia criminis* de una

CONCLUSIONES

defraudación tributaria presuntamente delictiva con plenos efectos procesales pero sin que de ello pueda concluirse que la Administración Tributaria esté ejerciendo la función de acusador particular sino que, sin perjuicio de su posible condición de víctima o perjudicada por el acto delictivo, deja que sea el juez instructor quien traslade los hechos al Ministerio Fiscal en su condición de acusador público y determine si procede o no iniciar el proceso penal.

Sin embargo, por las especiales características del delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil que la denuncia presentada por la Administración tributaria sea rechazada por el juez instructor sin realizar ninguna diligencia para comprobar los hechos comunicados por la Administración. Por ello, la práctica forense permite afirmar que, cuando la Administración pasa el tanto de culpa de una defraudación tributaria presuntamente delictiva, se trata de una denuncia que efectivamente provocará el inicio del proceso penal, sin perjuicio de que, si el juez instructor, después de tomar declaración al imputado y de ordenar la práctica de las diligencias que estime oportunas, considera que los hechos denunciados no revisten trascendencia penal y, previo auto de sobreseimiento, archive las actuaciones.

9.- Remitir el expediente al Ministerio Fiscal no equivale a denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Cuando la Administración escoge esta vía para comunicar la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva, puesto que el destinatario no es un órgano judicial, no presenta una denuncia en el sentido procesal de esta figura sino que su actuación mantiene todavía un cierto carácter administrativo (de pre-denuncia), por cuanto deja la decisión de iniciar el proceso penal en manos de los funcionarios del Ministerio Fiscal.

10.- Una tercera posibilidad de actuar procesalmente ante el descubrimiento de una defraudación tributaria de carácter delictivo es la de presentar querrela por medio del Servicio Jurídico del Estado. Sin embargo, habida cuenta de que lo único que la norma exige de los funcionarios y autoridades que tienen conocimiento de los hechos es que los comuniquen a la autoridad judicial (o, en su caso, al Ministerio Fiscal), resulta difícil encontrar un supuesto en el que existan razones que justifiquen la utilización de un instrumento procesal que lleva aparejada la condición de acusador particular.

CONCLUSIONES

11.- Desde una perspectiva objetiva, la semejanza del atestado aduanero con la denuncia por delito contra la Hacienda Pública es evidente, pues uno y otro tienen por objeto trasladar a la jurisdicción penal la *notitia criminis* de una defraudación tributaria. Sin embargo, desde la perspectiva procesal, mediante el atestado se comunica al juez el resultado de las investigaciones policiales desarrolladas para acreditar la realización de un hecho delictivo imputable a una persona determinada, mientras que mediante la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria da traslado del resultado de un procedimiento administrativo en el que se ponen de manifiesto unos hechos de los que se desprende el posible incumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente.

12.- Las actuaciones administrativas a desarrollar a partir del momento en que surge la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública hasta que se presenta la correspondiente denuncia, constituyen un procedimiento reglado mediante el que se regula el tránsito entre la fase administrativa y la fase judicial de la tutela del crédito tributario.

13.- La *notitia criminis* de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública puede ponerse de manifiesto antes, durante y después de iniciada la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente, e incluso cuando ya ha prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación del tributo y periodo impositivo objeto de defraudación.

14.- La denuncia administrativa de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública es el resultado de una apreciación colectiva en la que participan diferentes órganos de la Administración tributaria, de modo que la intervención final de Delegado, si bien tiene un carácter decisorio, de ello no se sigue que necesariamente exprese la apreciación de los hechos que pueda realizar el funcionario que en cada momento ocupa dicho cargo, pues su función institucional, más que valorar la trascendencia penal del comportamiento de un determinado contribuyente, es velar por que se hayan observado todas las garantías y formalidades establecidas en la normativa que, en cada momento resulte de aplicación.

CONCLUSIONES

15.- El Delegado difícilmente se opondrá a cursar la denuncia cuando el Inspector Jefe y el Jefe de la unidad o equipo encargado de las actuaciones inspectoras consideran que se ha producido una defraudación tributaria delictiva pues, aunque la apreciación personal o técnica del funcionario que ejerce dicha responsabilidad fuera otra, el artículo 262 LECr exige que los indicios de la comisión de un delito sean inmediatamente comunicados al Ministerio Fiscal.

16.- Una cosa es suprimir la configuración del trámite de audiencia previo a la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública como condición de procedibilidad, y otra muy distinta es bloquear toda posibilidad de que, en determinadas circunstancias, y siempre que con ello no se perjudique la eficacia de la acción penal que pudiera ejercerse contra el presunto autor de una defraudación tributaria delictiva, se conceda al obligado tributario la posibilidad de conocer los elementos probatorios obtenidos durante la instrucción del procedimiento inspector que se van a remitir al Ministerio Fiscal o al juez penal.

17.- En el expediente de denuncia de un delito contra la Hacienda Pública podemos diferenciar claramente un contenido fáctico o documental, que tiene por finalidad principal acreditar el descubrimiento de un hecho imponible no declarado o declarado de forma incompleta o inexacta, y un contenido jurídico o valorativo, que se corresponde con la apreciación de la trascendencia penal conducta del obligado tributario.

18.- El inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produce sobre el procedimiento sancionador un efecto suspensivo pleno equiparable a la litispendencia, en virtud del cual la Administración tributaria queda desprovista de su potestad sancionadora hasta que el órgano judicial decida si el incumplimiento tributario denunciado merece o no una sanción privativa de libertad.

19.- Según la interpretación doctrinal y jurisprudencial mayoritaria, el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produce sobre la potestad liquidadora (y recaudatoria) de la Administración el efecto suspensivo derivado de la litispendencia procesal, desplazando hacia el juez de lo penal no solo la actividad investigadora acerca de la posible comisión del hecho punible sino también de las

CONCLUSIONES

circunstancias en las que se realizó el hecho imponible. Sin embargo, las normas contenidas en el artículo 180.1 LGT no resuelven satisfactoriamente las distintas situaciones que se producen en los procedimientos tributarios que pueden verse afectados por la litispendencia penal pues, tomando como única referencia el procedimiento sancionador, atribuyen los mismos efectos jurídicos a todos ellos independientemente del estado en que se encuentren en el momento en que se inicia la investigación judicial de los hechos denunciados.

20.- La figura de la suspensión del procedimiento inspector resulta manifiestamente insuficiente para describir los efectos que la litispendencia penal produce sobre la potestad liquidatoria de la Administración tributaria, pues la *notitia criminis* de una defraudación tributaria puede surgir antes de que se inicie la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, durante el curso de un procedimiento inspector, o incluso después de dictada la liquidación administrativa mediante la que se regularizan los incumplimientos tributarios descubiertos por la Administración. Además, del tenor literal de lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, se desprende que dicho efecto suspensivo afecta únicamente a la eficacia jurídica de la actuación de los órganos de la Administración tributaria pero no necesariamente a los actos que pueda realizar el contribuyente, cuyos efectos en los procedimientos tributarios respectivos se determinarán en el momento en que se retome la tramitación.

21.- Al regular la suspensión del procedimiento inspector con fundamento en la litispendencia penal debería diferenciarse entre los supuestos en los que la denuncia administrativa se presenta una vez concluida su fase instructora, de los supuestos en los que la denuncia administrativa se presenta sin haberse desarrollado una comprobación de la situación tributaria del contribuyente a quien se atribuye la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Si al iniciarse el proceso penal todavía no se ha iniciado la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, el efecto jurídico de la litispendencia no se proyecta sobre la tramitación de un procedimiento inexistente, sino en todo caso sobre la potestad administrativa para iniciar de oficio las actuaciones necesarias para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona o entidad a la que se acusa de haber cometido un delito contra la Hacienda Pública.

CONCLUSIONES

22.- La norma a considerar para establecer el momento en que debe entenderse concluida la situación de litispendencia respecto a un procedimiento inspector pendiente de iniciación es la contenida en la regla 4ª del artículo 779 LECr, según la cual, una vez ultimadas las diligencias previas, si el juez instructor considera que puede haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, dictará el auto de apertura de juicio oral en el que se relacionarán los hechos punibles y se identificará la persona o personas a quienes se imputa la defraudación tributaria penalmente sancionable. A partir de ese momento, la liquidación administrativa de la deuda tributaria no constituye una situación que concurra con el enjuiciamiento penal del comportamiento del obligado tributario, pues el fundamento de una posible sentencia condenatoria no depende tanto del hecho imponible como de las circunstancias en las que se produjo la falta de pago de la deuda tributaria.

23.- De lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal, en la redacción dada por la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, cabe concluir que la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible no se transforma (muta) en una obligación *ex damno* cuando, por el importe de la cuota de defraudada, se entiende cometido un delito contra la Hacienda Pública, sino que, habida cuenta del distinto plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación (cuatro años) y de la acción para imponer la sanción penal (cinco años), a efectos de asegurar el reintegro de la cuota tributaria dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida, el legislador fija el nacimiento de la responsabilidad civil derivada del delito en el momento inmediato posterior a la extinción de la deuda tributaria por efecto de la prescripción.

24.- El principio de no duplicidad impide que existan pronunciamientos judiciales contradictorios respecto a unos mismos hechos pero no impide una distinta consecuencia jurídica en función del orden jurisdiccional que de ellos conoce. Luego, puesto que el importe de la cuota tributaria defraudada en el delito contra la Hacienda Pública no es propiamente una cuestión de hecho sino el resultado de la aplicación de las normas de liquidación del tributo cuyo incumplimiento constituye el comportamiento sancionado por la norma penal, la interpretación de la norma tributaria realizada por el juez penal, por su carácter prejudicial, aunque produce efectos de cosa

CONCLUSIONES

juzgada en el proceso penal, no los produce respecto al procedimiento contencioso-administrativo.

Con arreglo a la normativa procesal, para decidir el régimen aplicable a una determinada cuestión prejudicial tributaria suscitada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez deberá examinar su contenido y calificar si el asunto que se le plantea se encuentra íntimamente ligado al hecho punible (pues en caso contrario puede rechazar su resolución) para, seguidamente, constatar si el sentido de la decisión que pueda adoptarse respecto al mismo puede ser determinante para la culpabilidad o inocencia del imputado. Si la cuestión prejudicial tributaria cumple la primera condición pero no cumple la segunda, el juez la resolverá como parte integrante del objeto del proceso penal. Por el contrario, si la cuestión prejudicial tributaria reúne ambas condiciones, el juez debería suspender el procedimiento y emplazar a las partes para que, en un plazo no superior a dos meses, acudan al juez de lo contencioso-administrativo para resolver la controversia que en ella se deduce.

25.- Por las especiales características de la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública, y como consecuencia del efecto que la litispendencia penal produce sobre los procedimientos tributarios concurrentes con el proceso penal, aunque el juez de lo penal entendiera que una determinada cuestión prejudicial podría ser determinante de la culpabilidad o inocencia del imputado, difícilmente podrá seguirse el cauce de la prejudicialidad devolutiva, con lo cual en determinados supuestos podría vulnerarse el derecho fundamental al juez natural.

Cuando, al resolver prejudicialmente sobre la cuantía de la cuota tributaria, el juez penal considera adecuada la liquidación que le presenta la Administración denunciante aplicando un criterio interpretativo de la normativa tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, y dicta una sentencia mediante la que impone una pena privativa de libertad a un contribuyente cuya defraudación no reviste trascendencia penal, sin que dicha cuantificación determinante del sentido del fallo pueda ser objeto de revisión más allá de la resolución de los recursos ordinarios que el condenado pueda presentar, se está socavando el fundamento último de la garantía constitucional a la presunción de inocencia, al juez ordinario predeterminado por la ley y, lo que es más importante, al derecho fundamental a la libertad personal.

CONCLUSIONES

26.- Algunos de los problemas técnicos derivados de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública podrían resolverse mediante la creación de una jurisdicción fiscal especializada en el conocimiento y resolución de los asuntos derivados de la aplicación del sistema tributario, tanto en lo que se refiere al control de los actos dictados por la Administración, como en lo que se refiere a la imposición de las sanciones administrativas o penales por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Entretanto, la solución es instrumentar un modelo de relación entre la Administración tributaria y de la jurisdicción penal que se admita la concurrencia de actuaciones y, en su caso, la coexistencia de un proceso penal y de un proceso contencioso-administrativos, habida cuenta de que, aunque estén relacionados, el objeto procesal de cada uno es distinto. De este modo, cada juez podría resolver acerca de la cuestión que se le plantea sin que la actuación de uno impida la actuación del otro.

27.- Por las especiales características del objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, en caso de condena, los efectos tributarios de la sentencia penal no serán prejudiciales sino definitivos pues, habida cuenta que, por aplicación de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, es el juez de lo penal quien liquida la cuota tributaria defraudada, se produce la paradoja de que la resolución de una cuestión prejudicial de carácter tributario, pese a lo dispuesto en las normas procesales, se convierte en el pronunciamiento definitivo acerca del importe de la cuota tributaria defraudada de modo que, por aplicación del efecto de cosa juzgada material, el debate acerca de la liquidación que se corresponde con el hecho imponible efectivamente realizado por el contribuyente condenado por un delito contra la Hacienda Pública no podrá reproducirse en la vía administrativa, ni posteriormente ante un juez del orden contencioso-administrativo.

28.- La Administración debe poner en conocimiento del obligado tributario tanto la interrupción de las actuaciones inspectoras como, en su caso, la suspensión definitiva del procedimiento inspector, pues solo de este modo quedará formalmente establecida la fecha a partir de la cual la Administración tributaria ha cesado en la investigación de los hechos presuntamente delictivos y, lo que es más importante, el momento a partir del cual cualquier actuación administrativa concurrente con la actividad jurisdiccional deviene inexistente.

CONCLUSIONES

29.- La norma aplicable para determinar el momento en que deben reanudarse las actuaciones suspendidas en caso de que no prospere la causa penal no puede ser ni el artículo 68.6 LGT ni el artículo 150.5 LGT, sino en todo caso el artículo 150.2 LGT en virtud del cual la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras por un periodo superior a seis meses determina que no se entiendan producidos los efectos jurídicos de la citación de inicio de actuaciones inspectoras. Es decir, a partir del momento en que concluye el proceso penal desaparece el efecto suspensivo derivado de la litispendencia y la Administración recupera sus potestades de liquidación y recaudación de la deuda tributaria.

Puesto que el órgano competente para remitir el expediente al Ministerio Fiscal es el Delegado especial, lo razonable es entender que también será el órgano competente para recibir la devolución, en cuyo caso la fecha en que se produce dicha recepción es la que desactiva el efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras y, en consecuencia, la que determina la reanudación del cómputo del plazo para dictar la correspondiente liquidación.

Si en lugar de remitir el expediente al Ministerio Fiscal, el Delegado especial opta por pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, en aquellos casos en que el juez de instrucción que recibe la *notitia criminis* entienda que los hechos no revisten carácter criminal, la norma procesal no prevé que la Administración denunciante deba ser informada de la inadmisión a trámite de la denuncia. Luego, salvo que, invocando los efectos de la denuncia sobre los procedimientos tributarios, y pese a no ser parte del proceso, el Delegado especial solicite expresamente ser informado de la decisión judicial de iniciar o no las diligencias (y su solicitud sea efectivamente atendida), ni la norma procesal ni la norma tributaria permiten determinar el momento en que deben reanudarse las actuaciones inspectoras suspendidas. Se trata de un supuesto no previsto por el legislador tributario cuya solución exigirá analizar en cada caso las circunstancias en virtud de las cuales establecer el momento en que la Administración tiene conocimiento de que su denuncia no ha sido admitida a trámite.

Iniciado el proceso penal, y en la medida en que la Administración se hubiere personado en la causa, ya sea en condición de acusador particular o ya sea en condición de ofendido por el delito, la fecha en la que desaparece la causa que impide la continuación

CONCLUSIONES

del procedimiento inspector será la de recepción por el Abogado del Estado de la notificación de firmeza de la correspondiente resolución judicial, ya sea el auto de archivo, ya sea la sentencia absolutoria.

30.- El procedimiento inspector suspendido por el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública debería reanudarse en la misma situación en que se encontraba en el momento de comunicar la *notitia criminis*. Por consiguiente, la Administración debería concluirlo en el plazo que quedaba antes de la suspensión, salvo que por las circunstancias objetivas de la comprobación se justifique la correspondiente ampliación. Si esta ya se hubiere obtenido, el procedimiento deberá concluir en el plazo que reste hasta concluir los veinticuatro meses, sin posibilidad de extenderlo hasta los seis meses si fuere inferior.

31.- Aunque el artículo 180.1 LGT no contempla la reanudación del procedimiento inspector en caso de sentencia condenatoria, no es menos cierto que tampoco existe una norma (ni tributaria ni procesal) que impida a la Administración liquidar la deuda tributaria una vez concluido el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, deduciendo del resultado de dicha liquidación el importe correspondiente a la responsabilidad civil fijada en la sentencia condenatoria. Por ello, en aquellos casos en los que no coincida la condición subjetiva de sujeto pasivo del impuesto y la de autor del delito contra la Hacienda Pública, la liquidación judicial y la liquidación administrativa de la deuda tributaria defraudada podrían resultar compatibles.

32.- Una vez notificada la liquidación tributaria, aunque se presente denuncia por delito contra la Hacienda Pública no puede impedirse que el contribuyente se libere de la deuda derivada de la regularización practicada por la Inspección, de modo que el pago realizado en periodo voluntario, no solo produce efectos jurídicos en el ámbito tributario, sino también en el proceso penal que pueda sustanciarse por delito contra la Hacienda Pública, en la medida en que la reparación del daño constituye una causa de atenuación de la pena y la cantidad ingresada extinguirá total o parcialmente la responsabilidad civil derivada del delito.

La norma contenida en el artículo 47.1.b) RGR, además de irrelevante, constituye un exceso reglamentario carente de cobertura legal, salvo que se considere una expresión

CONCLUSIONES

del principio de preferencia jurisdiccional aplicada al procedimiento de recaudación. Pero, incluso si así fuera, la norma reglamentaria deja sin resolver la situación que se produce cuando la solicitud de aplazamiento o de fraccionamiento no se vincula a una autoliquidación extemporánea presentada en el curso del procedimiento inspector sino que trae causa de una liquidación tributaria practicada por el Inspector Jefe antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al órgano jurisdiccional competente para conocer de un delito contra la Hacienda Pública.

33.- Cuando la denuncia administrativa se presenta una vez dictado y notificado el acto resolutorio del procedimiento inspector, la decisión de iniciar un procedimiento ordinario de revisión corresponde exclusivamente al obligado tributario, sin que la posterior comunicación de la *notitia criminis* de una posible defraudación tributaria con trascendencia penal figure como una causa que impida la preclusión del plazo de interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa.

Si el medio impugnatorio utilizado por el contribuyente para oponerse a la liquidación tributaria es el recurso de reposición, la situación que se produce es muy semejante a la descrita cuando la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el tanto de culpa al juez instructor se realiza una vez formalizada el acta de disconformidad pero antes de adoptar el acuerdo de liquidación. Si, por el contrario, el medio impugnatorio escogido por el obligado tributario es la reclamación económico-administrativa, no parece que exista fundamento alguno para excepcionar lo dispuesto en el artículo 240 LGT respecto al plazo máximo de resolución y de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento.

34.- Cuando la denuncia se presenta antes de formalizarse el acta de inspección, habida cuenta de que no se habrá iniciado un procedimiento sancionador, lo que se suspende es la potestad administrativa de imponer una sanción tributaria por los hechos que configuran el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por ello, la decisión de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal, adoptada una vez iniciado un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos que se denuncian, lo que produce no es tanto la suspensión de la actividad de los órganos de la Administración, como la terminación anticipada del procedimiento sancionador tributario.

CONCLUSIONES

35.- El artículo 189.3.b) LGT omite la indicación de que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal interrumpe el plazo de prescripción para imponer una sanción tributaria. Para salvar esta situación, puede acudirse a lo dispuesto en el segundo apartado del artículo 189.3 a) LGT, según el cual, las actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del contribuyente interrumpen el plazo de prescripción para imponer las sanciones que puedan derivarse de dicha regularización.

36.- En aquellos casos en los que la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez formalizada el acta mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente, la norma que resulta afectada por la decisión de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal es el artículo 209.2 LGT, donde se establece un plazo de tres meses para iniciar un procedimiento sancionador que traiga causa de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector en el que ha surgido la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.

37.- Cuando la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surge en el curso de un procedimiento de comprobación limitada, habida cuenta de que no tiene mucho sentido mantener abierto un procedimiento de gestión cuya función ha quedado ampliamente rebasada, es preferible que termine, ya sea mediante una resolución de archivo por circunstancias sobrevenidas, ya sea mediante una declaración de caducidad.

38.- Cuando la denuncia administrativa se presenta una vez dictado el acto resolutorio, salvo que se obtenga una resolución judicial de paralización del procedimiento de recaudación, el efecto suspensivo no se extiende al procedimiento de recaudación en vía de apremio, ni se interrumpe el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda liquidada.

39.- Todo obligado tributario puede legítimamente variar su situación tributaria en cualquier momento anterior a la fecha en la que se entienda producida la prescripción del derecho o de la acción que en cada caso se ejerza. Lo que ocurre es que dicha actuación unilateral tendrá efectos jurídicos distintos según cual sea el estado y la naturaleza (administrativa o jurisdiccional) de las actuaciones realizadas por los

CONCLUSIONES

distintos poderes del Estado para comprobar el adecuado cumplimiento del deber general de contribuir y, en su caso, reaccionar ante su eventual incumplimiento.

Como actuación unilateral del sujeto pasivo, la regularización voluntaria comparte la misma naturaleza jurídica que cualquier otra actuación mediante la cual se da cumplimiento a las obligaciones que la normativa tributaria impone a quien realiza el hecho imponible de un determinado tributo.

40.- La figura de la excusa absolutoria explica que no se imponga una pena privativa de libertad al autor de un delito contra la Hacienda Pública consumado, pero no explica el efecto que la regularización realizada antes del inicio de las actuaciones inspectoras produce sobre el deber de denunciar que incumbe a la Administración tributaria, ni tampoco los efectos de una regularización voluntaria realizada una vez iniciado el proceso penal (pero antes de que se dicte la sentencia condenatoria), ni los efectos económicos de la sentencia condenatoria en lo que se refiere a la responsabilidad civil derivada de la comisión del delito.

La nueva redacción dada al artículo 180.2 LGT por la disposición final primera del Real Decreto-ley 12/2102, de 30 de marzo, permite sostener que la presentación de una declaración-liquidación extemporánea completa y veraz, realizada antes del inicio de la comprobación administrativa de la situación tributaria del contribuyente, constituye una circunstancia determinante de atipicidad sobrevenida que impide la iniciación del procedimiento penal por inexistencia de hecho sancionable. En ese caso, los efectos eximentes de la regularización tributaria, no solo alcanzan a la responsabilidad penal por el delito contra la Hacienda Pública consumado sino también a los posibles delitos conexos (alzamiento de bienes, blanqueo de capitales, etc..).

41.- La regularización tributaria se descompone, al menos, en tres elementos: El primero, de carácter objetivo, es el que delimita el contenido de la actuación extemporánea del contribuyente. El segundo, de carácter subjetivo, es el que se refiere a la legitimación para practicar una regularización tributaria. Y el tercero, de carácter formal, es el que nos permite identificar si la actuación post-delictiva puede calificarse de regularización tributaria o, por el contrario, se trata de una actuación distinta de la prevista por la normativa tributaria pero por la que se reconoce el incumplimiento de

CONCLUSIONES

determinados deberes tributarios y cuyos efectos se proyectan exclusivamente sobre la responsabilidad penal del autor de una defraudación tributaria ya consumada.

42.- Cuando la defraudación consiste en eludir el pago de un impuesto propio, el reconocimiento voluntario de la cuota devengada pone de manifiesto la existencia de un derecho de crédito líquido, vencido y exigible para cuya satisfacción la Administración puede conceder al deudor las mismas facilidades de pago que a cualquier otro contribuyente.

43.- La regularización tributaria que, a juicio de la Administración, es completa se ve favorecida por una presunción de idoneidad de la que carece una regularización respecto a la cual la Administración tributaria mantiene una discrepancia en cuanto al importe de la cuota a ingresar. Sin embargo, de ello no se sigue que una declaración-liquidación extemporánea cuya cuota difiera de la practicada por la Administración no pueda producir efectos eximentes de la sanción penal si en el juicio se acredita suficientemente que la diferencia en el importe no obedece tanto a la ocultación maliciosa de elementos del hecho imponible como a criterios de aplicación de la norma tributaria.

44.- Una regularización tributaria en forma de declaración-liquidación extemporánea únicamente puede realizarla el obligado tributario que, por su condición de sujeto pasivo, tiene el deber legal de presentar la declaración-liquidación correspondiente dentro del plazo establecido por las normas de gestión del impuesto del que se trate. Luego, siempre que coincida la condición de sujeto pasivo con la de presunto autor de la defraudación, la persona legitimada para regularizar será la misma para la norma tributaria que para la norma penal. Sin embargo, cuando por cualquier circunstancia no se produzca dicha coincidencia de condición subjetiva, o cuando en personas distintas concurren condiciones jurídicas diversas, se producirá una divergencia entre la legitimación tributaria y la legitimación penal para regularizar.

45.- La determinación del momento en el que debe practicarse la regularización tributaria para que produzca sus efectos sobre la responsabilidad penal por el delito consumado constituye una referencia legal para valorar la conducta post-delictiva del obligado tributario, de modo que la regularización realizada con anterioridad a cualquiera de las denominadas causas de bloqueo permite presumir que es espontánea.

CONCLUSIONES

Sin embargo, de ello no se sigue que dicha presunción opere en sentido contrario pues, tratándose del enjuiciamiento de una conducta susceptible de ser sancionada con pena privativa de libertad, el principio constitucional a la presunción de inocencia impide una aplicación automática y objetiva de las normas sancionadoras, incluida la comprendida en el artículo 305.4 CP.

46.- La presentación de la declaración tributaria especial regulada en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, en ningún caso constituye una regularización de los impuestos subyacentes, ni se ajusta a la interpretación que hasta el momento se viene haciendo del artículo 305.4 del Código Penal pues, visto su contenido y forma de presentación, es evidente que con ella no se corrige el incumplimiento de la obligación de declarar el hecho imponible ocultado a la Administración tributaria y, desde la perspectiva de la reparación del daño, solo se corrige parcialmente el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública al eludir el pago de dichos tributo.

47.- Considerando que el plazo de prescripción penal es superior al de prescripción tributaria debe reconocerse a cualquier obligado tributario la posibilidad de regularizar la defraudación tributaria cometida en un periodo respecto al cual ha prescrito el derecho de la Administración tributaria a practicar la correspondiente liquidación, sólo que en este caso el pago que pueda realizar, como consecuencia del reconocimiento de la defraudación tributaria consumada, no puede imputarse a la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible que en su momento se ocultó, sino a la responsabilidad civil derivada del delito.

No obstante, desde una perspectiva sistemática, debemos significar que a un periodo impositivo prescrito resulta de imposible aplicación la regla contenida en el primer párrafo del artículo 180.2 LGT en el sentido de que si la Administración no traslada el expediente a Ministerio Fiscal o pasa el tanto de culpa a la autoridad judicial por entender que el contribuyente ha regularizado su situación tributaria, podrá continuar con el procedimiento administrativo, pues la prescripción del periodo impositivo en el que se cometieron los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública impide no sólo la liquidación de la deuda (que se supone ingresada) sino la iniciación de un procedimiento sancionador tributario que tenga por objeto los mismos hechos.

CONCLUSIONES

48.- La disposición adicional décima LGT contiene un conjunto de normas de carácter procesal, cuyo principal destinatario es el juez que dicta una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública en la que se incluye un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil del condenado. Dichas normas constituyen una excepción a lo dispuesto en el artículo 984 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en virtud de la cual la ejecución de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública queda excluida del régimen general de la Ley de Enjuiciamiento Civil, para regirse lo dispuesto en los artículos 167 y siguientes de la Ley General Tributaria.

49.- Las potestades del órgano judicial y del órgano administrativo para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública no se excluyen entre sí, sino que, referidas a una misma prestación, una la contempla en su dimensión pasiva y la otra en su dimensión activa.

Cuando el condenado desatiende el mandato de pago que resulta de la sentencia, el juez penal no puede despachar la ejecución contra sus bienes pero sólo a él le corresponde ordenar la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio. Luego, hasta que no se produzca dicha resolución, el órgano judicial mantiene intacta su capacidad de decisión sin que la Administración pueda por si misma iniciar la ejecución forzosa. Por el contrario, una vez ordenada la ejecución, el órgano judicial no podrá intervenir en el procedimiento administrativo ni concurrir con la Administración Tributaria. Cualquier actuación de la Administración previa a la orden judicial será nula de pleno derecho, mientras que cualquier actuación judicial posterior puede ser causa de un conflicto de jurisdicción.

50.- La remisión de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria a la vía de apremio no solo tiene un alcance formal sino también material, de modo que a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se le aplica, no solo la normativa reguladora del procedimiento en sentido estricto, sino todo el régimen de la recaudación tributaria en vía ejecutiva.

51.- El artículo 128 del Reglamento General de Recaudación no resuelve satisfactoriamente la cuestión acerca de cual es el régimen jurídico aplicable a la recaudación de la responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria,

CONCLUSIONES

pues omite toda referencia a las reglas generales de oposición a la providencia de apremio (artículo 167.3 LGT) y a la diligencia de embargo (artículo 170.3 LGT); a las normas sobre la ejecución de las garantías (artículo 168 LGT); y, sobretodo, al régimen de suspensión del procedimiento de recaudación (artículo 165 LGT) o de paralización de las actuaciones de enajenación (artículo 172.3 LGT). Además, nada dice acerca del modo de proceder en caso de que no se hubiere iniciado un procedimiento de apremio por deudas tributarias al que acumular la deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

52.- El artículo 28 del Reglamento General de Recaudación modifica lo dispuesto en el artículo 28 LGT, sin que del texto de la disposición adicional décima LGT se desprenda que el legislador excluya la deuda por responsabilidad civil de la aplicación del recargo que, según lo dispuesto en el artículo 161.4 LGT, se devenga *ope legis* con la iniciación del periodo ejecutivo.

53.- La sentencia condenatoria que incluye un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública constituye un título ejecutivo desde que adquiere firmeza, que hace innecesaria la emisión de la providencia de apremio.

54.- La resolución judicial por la que se ordena el inicio de la vía de apremio adoptará la forma de auto, equiparable al auto por el que se despacha la ejecución del título en el proceso civil, y habilita a la Administración Tributaria para perseguir los bienes del condenado y, en su caso, afectarlos al pago de la indemnización fijada en la sentencia.

55.- Al recibir la orden del juez para proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria debe iniciar un procedimiento administrativo de apremio independiente y formalmente ajustado a los términos en dicha actuación viene regulada en el artículo 167 LGT. Por consiguiente, procede notificar a todos los obligados a pagar la indemnización –sea cual sea el orden de prelación establecido en la sentencia- la correspondiente iniciación de las actuaciones administrativas, expidiendo una comunicación con el contenido establecido en el artículo 87.3 RGAT y con las indicaciones recogidas en el artículo 70.2 RGR, a excepción de lo dispuesto en su apartado d) relativo a los recargos del

CONCLUSIONES

periodo ejecutivo. En dicha comunicación, además, debe ofrecerse al deudor el plazo de ingreso establecido en el artículo 62.5 LGT, con la advertencia de que una vez concluido se iniciarán las actuaciones de embargo.

56.- Las causas generales de oposición a la ejecución civil son también aplicables para oponerse a la resolución judicial por la que se ordena que dicha actuación se desarrolle por la Administración Tributaria.

57.- La oposición del ejecutado a los actos en los que se concreta la actividad ejecutiva para la exacción de la responsabilidad civil fijada en la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública no constituye ni una cuestión incidental ni un incidente de ejecución del proceso penal, sino una impugnación en el sentido propio del término que se rige por el régimen general de la revisión de los actos del procedimiento de recaudación en vía de apremio.

58.- Cuando en el curso de un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, se produzca un incumplimiento manifiesto del deber de colaborar con la Administración Tributaria, el órgano de recaudación dará traslado de dicha incidencia al juez o Tribunal competente para que, si lo estima oportuno, adopte las medidas necesarias para vencer la resistencia de la persona o entidad a la que le han sido requeridos datos o antecedentes de la situación patrimonial del contribuyente.

59.- En materia de ejecución de garantías depositadas ante el órgano judicial durante la sustanciación del proceso penal, si bien se aplicará la regla de preferencia establecida en apartado primero del artículo 168 LGT, no se cumplirá la indicación de que la ejecución de la garantía debe realizarse en el procedimiento de apremio pues, en principio, la competencia para realizar los bienes afectados corresponde al órgano judicial, salvo que la Administración solicite (y obtenga) la sustitución en la condición de órgano ejecutante o, en su caso, el juez autorice a los órganos de la recaudación a realizar a través del procedimiento administrativo tanto los bienes embargados como los bienes sobre los que se hubiere constituido alguna garantía real para asegurar el pago de la responsabilidad civil.

CONCLUSIONES

60.- Lo dispuesto en el artículo 173 LGT no resulta de aplicación a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito, habida cuenta que el título del que proviene la fuerza ejecutiva es una resolución judicial. Por consiguiente, la interposición de un recurso (por lo general de apelación) contra la sentencia condenatoria no debería impedir el inicio de la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, siempre que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición adicional décima LGT, la representación procesal de la Administración Tributaria solicite (y el juez acuerde) la ejecución provisional.

61.- De las causas generales de terminación del procedimiento administrativo de apremio establecidas en el artículo 173.1 LGT, al iniciado para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, únicamente se aplicarán las previstas en sus apartados a) y b). En lo que se refiere a la terminación como consecuencia de la extinción de la deuda por una causa distinta al cumplimiento, de entre las indicadas en el artículo 59.1 LGT no parece que pueda aplicarse en estos casos ni la condonación, ni la compensación de oficio. En cuanto a la extinción por prescripción, el régimen jurídico a considerar no puede ser otro que el propio de las acciones civiles que no tienen señalado un plazo de ejercicio.

62.- En aquellos casos en los en una misma diligencia de embargo, junto a la deuda por responsabilidad civil, se hubieren incluido otras deudas tributarias pendientes de pago, si el importe obtenido con la enajenación de los bienes embargados no cubre la totalidad de los débitos incluidos en la diligencia, la colisión entre el artículo 126 del Código Penal y el artículo 63.3 LGT será inevitable, en cuyo caso, para establecer el orden de imputación, deberá confrontarse la fecha en la que se adopta el auto en virtud del cual el juez encomienda a la Administración Tributaria la exacción de la responsabilidad civil y la fecha en la que se dictó la providencia de apremio correspondiente a las deudas tributarias con las que la deuda en concepto de indemnización se acumuló a efectos del embargo.

63.- Los intereses de demora a cargo del condenado que no satisface la cantidad fijada en la sentencia en concepto de responsabilidad civil devengados durante el periodo de ejecución administrativa, si bien liquidan por los órganos de recaudación, para su cuantificación no se aplica lo dispuesto en el artículo 26 LGT sino lo indicado en el

CONCLUSIONES

artículo 576 LEC, y se exigirán junto con el resto de débitos previa aprobación judicial de su importe.

64.- La naturaleza jurídica de la deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública determina que la acción de cobro pueda ejercerse durante los quince años posteriores a la firmeza de la sentencia condenatoria. Por consiguiente, aunque hubiere finalizado un procedimiento de apremio sin obtener bienes en cuantía suficiente para cubrir el importe de la indemnización, si posteriormente se produce la solvencia sobrevenida del obligado al pago, la Administración podría iniciar otro procedimiento administrativo de apremio siempre que por el juez se ordenare nuevamente que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil.

65.- Cuando en el curso de un procedimiento de apremio iniciado para el cobro de una deuda por responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública se produzca alguna de las circunstancias indicadas en el artículo 42.2 LGT, cabe derivar la acción y exigir el pago de la deuda a la persona o entidad que directa o indirectamente impide o dificulta la actuación de los órganos de recaudación. Asimismo, también resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 43.1.f) y 43.1. g) de LGT cuando se advierta una situación de confusión patrimonial deliberadamente creada para eludir las responsabilidades económicas del condenado.

66.- Para calificar a efectos concursales la deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es obligado distinguir si existe o no coincidencia en la condición de obligado tributario y de responsable civil. Si ambas condiciones se refieren a una misma persona es indiscutible que la deuda tributaria figura en el pasivo del deudor desde la fecha del devengo del tributo eludido. Por el contrario, cuando exista divergencia en la condición de obligado tributario y de responsable civil, si el concursado es el sujeto pasivo del tributo sin ser el autor del delito, la deuda tributaria figurará en su pasivo desde la fecha del devengo sin perjuicio de que se encuentre pendiente de liquidación; mientras que si el concursado no es el sujeto pasivo del tributo sino el responsable civil de una deuda tributaria, dicha deuda no figura en su pasivo sino a partir de la fecha en la que resulte condenado como autor del delito de defraudación.

67.- En caso de concurrencia de la vía de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública con un procedimiento concursal

CONCLUSIONES

dirigido contra el condenado, la regla de prioridad establecida en el artículo 164.1.b) LGT no resuelve el posible conflicto de competencia, pues para iniciar la ejecución forzosa en vía administrativa de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no parece necesario dictar la providencia de apremio. Luego, la única referencia equivalente para decidir la preferencia de procedimientos ejecutivos es la fecha de la resolución mediante la que el juez penal ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento de apremio.

CONCLUSION FINAL

Desde el mismo momento en que en el año 1977 el legislador español decide tipificar la defraudación tributaria como delito fiscal, intenta articular las relaciones que se producen entre el proceso penal y los procedimientos tributarios o, lo que es lo mismo, trata de conciliar la liquidación administrativa de la cuota defraudada con la imposición judicial de la sanción privativa de libertad.

La configuración del artículo 305.1 del Código Penal como un tipo penal en blanco, la práctica identidad entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, y la definición de un límite cuantitativo a partir del cual una determinada defraudación adquiere relevancia penal, no contribuyen precisamente a facilitar el tránsito entre el procedimiento administrativo (en el que, por regla general, surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública) y el proceso penal en el que deberá determinarse si dicho comportamiento es merecedor de la pena más grave que prevé el ordenamiento jurídico.

El modelo actualmente vigente, basado en la preferencia judicial, en la litispendencia penal y en la prejudicialidad no devolutiva, responde al fracaso del modelo inicialmente establecido, en el que la firmeza de la liquidación tributaria constituía una condición de procedibilidad. Sin embargo, a lo largo de este trabajo, hemos visto como se revela profundamente ineficiente, contrario a los principios fundamentales del Derecho Tributario y, lo que es más importante, incompatible con el derecho fundamental al juez natural predeterminado por la ley.

CONCLUSIONES

Este modelo, que no viene exigido por el principio constitucional de *non bis in idem*, a fin de prevenir la posible contradicción entre los distintos Poderes del Estado en el enjuiciamiento de unos hechos de los que nace la obligación tributaria y también la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública, desposee a la Administración tributaria, no solo del *ius puniendi*, sino de todas sus potestades de liquidación y recaudación, posponiendo injustificadamente el cobro de la deuda tributaria defraudada a la firmeza de la sentencia condenatoria.

La suspensión de cualquier actividad administrativa directa o indirectamente relacionada con el objeto del proceso penal, provoca una gran inseguridad jurídica que, a menudo, solo beneficia al defraudador. Si a ello se añade que el supuesto de hecho que constituye el presupuesto de aplicación del artículo 180.1 LGT no contempla todas las situaciones que pueden producirse cuando surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, es indiscutible que sobran razones para reclamar una mejora en el tratamiento tributario de los distintos efectos derivados del inicio de un proceso penal que tiene por objeto determinar si unos determinados hechos se ajustan al comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal.

Para ello, en lugar de establecer un efecto suspensivo genérico sobre cualquier actividad administrativa concurrente con el proceso penal, basta con regular las situaciones concretas en las que la actividad de la Administración (y en particular de la Inspección de los tributos) pueden efectivamente interferir con la investigación judicial del hecho denunciado generando un evidente perjuicio al contribuyente. Es decir, contrariamente a lo que apunta el Proyecto de reforma del artículo 305 del Código Penal, la solución tampoco es suprimir el efecto suspensivo, ni dictar liquidaciones diferenciadas, sino organizar adecuadamente el tránsito entre la fase administrativa y la fase procesal del juicio por delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, aunque para solucionar algunos de los problemas que hemos expuesto también podría acudir al régimen de la prejudicialidad devolutiva, dicha opción, irreprochable desde la perspectiva procesal y constitucional, probablemente conduciría a una situación parecida a la que trató de evitarse con la reforma de 1985, en la que la sanción penal era subsidiaria de la liquidación administrativa.

CONCLUSIONES

Por ello, a nuestro modo de ver, la solución es la *estanqueidad* relativa (o formal) entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y el procedimiento tributario de liquidación de la cuota tributaria defraudada, de modo que cada uno de los Poderes del Estado que tienen encomendada una función específica en la lucha contra el fraude fiscal la desarrollen con total independencia y aplicando las normas, criterios y principios que se corresponden con su ámbito de competencia, regulando exclusivamente aquellas situaciones en las que su actuación simultánea pueda ocasionar un perjuicio al contribuyente o una contradicción injusta de resoluciones judiciales.

El legislador tributario es el responsable de regular sistemáticamente los efectos que el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produce en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación, unificando la terminología procesal, homologando el tratamiento del factor temporal, y sobretodo preservando el ejercicio de las potestades administrativas que no interfieren en el enjuiciamiento de las conductas delictivas.

Por ello, pensamos que ni el artículo 180 LGT ni la disposición adicional décima, constituyen la ubicación adecuada para desarrollar un régimen jurídico muy complejo que merece un tratamiento autónomo y diferenciado tanto de las normas del procedimiento sancionador tributario como de las normas reguladoras de los procedimientos de inspección o recaudación.

En definitiva, la eficacia de la lucha contra el fraude tributario de mayor gravedad requiere una mejor coordinación entre la normativa tributaria y las normas procesales de modo que, preservando las garantías constitucionales del contribuyente, la tutela penal de la Hacienda Pública no resulte incompatible con la autotutela administrativa del crédito tributario.

BIBLIOGRAFIA

ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO (Dirección del Servicio Jurídico del Estado), *“Manual de delitos contra la Hacienda Pública”*, dir. GARCIA-TIZÓN LOPEZ, A., Madrid, 2008.

AA.VV., *“Delito Fiscal”*, Valencia, 2009.

ADAME MARTÍNEZ, F.D., *“Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales”*, Granada, 2009.

AGULLÓ AGÜERO, M.A., *“Delitos e infracciones de contrabando”*, en <<Comentarios a la Legislación Penal>>, Tomo III, Madrid, 1984.

AGUALLO AVILÉS, A. *“Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”*, en <<Quincena Fiscal>>, núm.21, 2003.

ALONSO FERNANDEZ, F., *“El procedimiento de Inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública. Algunas cuestiones dudosas”*, en <<Impuestos>>, II, 1989.

ALONSO GONZALEZ, L.M., *“El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”*, en <<Revista de Contabilidad y Tributación>>, CEF, núm.237, 2002.

ALONSO GONZALEZ, L.M., *“La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal”*, en <<Quincena Fiscal Aranzadi>>, núm.5, 2007.

ALONSO FERNÁNDEZ, F., *“La terminación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos y su documentación”*, en <<Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche>>, Madrid, 2008.

ANEIROS PEREIRA, J., *“El delito Fiscal”*, “en AA.VV, <<Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana>>, IEF, Madrid, 2008.

ANERIROS PEREIRA, J., *“Principales implicaciones de la reforma del Código Penal para el ámbito tributario”*, en <<Revista de Técnica Tributaria>>, abril-junio, 2011.

APARICIO PEREZ, A., *“La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública”*, en <<Información Fiscal>>, núm.37, 2000, p.11-15.

APARICIO PEREZ, A., *“La denuncia pública en materia tributaria (génesis, evolución, perspectivas de futuro)”*, Valencia, 2002

APARICIO PEREZ, J., *“El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia”*, Pamplona, 1997.

BIBLIOGRAFIA

APARICIO PEREZ, J., "La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio", en <<Impuestos>>, núm.11, 1990.

APARICIO PEREZ, J., "Delito fiscal, jurisprudencia y Ley General Tributaria" en <<Semana de Estudios de Derecho Financiero (50/2005): La justicia en el diseño y aplicación de los Tributos>>, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

ARAGONES BELTRÁN, E., "El embargo en la recaudación de tributos tras la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil", en AAVV., "Comentarios al Procedimiento de recaudación de los tributos", coord. CAICEDO FDEZ-VEGA, F.J., Barcelona, 2001.

ARIAS ABELLAN, D., "El estatuto jurídico del responsable tributario en el Derecho español", en <<Revista española de derecho financiero>>, núm.42, 1984.

ARIAS ABELLAN, D., "El régimen jurídico del responsable en la Nueva Ley General tributaria", en <<Revista española de derecho financiero>>, núm.123, 2004.

ARIAS ABELLAN, D., "Precisiones sobre el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria: a propósito del artículo 124 del Reglamento General de Recaudación", en <<Revista española de derecho financiero>>, núm. 131, 2006.

ASENCIO MELLADO, A., "De las cuestiones prejudiciales", en <<Proceso Civil>>, Madrid, 2002.

BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO, S., "Derecho Penal Económico", Madrid, 2001.

BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO, S., "Límites entre infracciones y delitos fiscales", en <<Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche>>, Madrid, 2008.

BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., "La prejudicialidad administrativa en el proceso penal", Barcelona, 2004.

BERMEJO RAMOS, J., "La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública", en <<Crónica Tributaria>>, núm.60, 1989.

BOIX REIG, F. J., "La jurisprudencia constitucional sobre el principio non bis in idem", en <<Libro homenaje al profesor Rodríguez Mourullo>>, Madrid, 2005.

BOIX REIG, F.J., "Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal", en <<Cuadernos de derecho judicial>>, núm.5, 2000.

BOIX REIG, J., y MIRA BENAVENT, J., "Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", Valencia, 2000.

BIBLIOGRAFIA

- BOYCE, R.N., DRIPPS D.A., y PERKINS, R.M., "*Criminal law and procedure*", Foundation Press, 2010.
- BLAZQUEZ LIDOY, A., "*Duración de las actuaciones inspectoras e interrupción de la prescripción*", en <<Jurisprudencia tributaria Aranzadi>>, núm.17, 2005.
- BLAZQUEZ LIDOY, A., "*Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago? Análisis tributario a propósito de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado*", en <<Revista de Contabilidad y Tributación>>, CEF, núm.343, 2011.
- CACHON CADENAS, M., "*El embargo*", Barcelona, 1991.
- CACHON CADENAS, M., "*Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*", 2000, p.2867 y ss.
- CACHON CADENAS, M., "*De la antigua a la nueva Ley de Enjuiciamiento: Régimen transitorio de los juicios civiles*", Barcelona, 2001.
- CACHON CADENAS, M., "*Suspensión de la actividad ejecutiva como consecuencia de la oposición del ejecutado*", en <<Revista Jurídica de Catalunya>>, núm.4, 2001, pp.237-250.
- CALDERON CEREZO, A., "*Efectos penales de la regularización tributaria (una análisis del artículo 305.4 del Código Penal)*", en <<Gaceta Fiscal>>, enero, 2000.
- CALVO ORTEGA, R., "*Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario (Parte General)*", Madrid, 2006.
- CALVO VÉRGEZ. J. "*Principales cuestiones conflictivas planteadas al inicio y durante el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria*", en <<Actum Fiscal>>, núm.43, 2010.
- CARBAJO VASCO, D., "*La reforma del delito fiscal y la regularización tributaria*", en <<Actualidad Tributaria>>, T.2, 1995.
- CASADO OLLERO, G., "*Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario*", en <<Estudios de derecho tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena>>, Bilbao, 1993.
- CASADO OLLERO, G., "*Aspectos constitucionales del derecho financiero: elementos axiológicos y valorativos del derecho financiero actual*", en <<Revista de Derecho Financiero y de hacienda Pública>>, núm.203, 1989.
- CASADO OLLERO, G., "*En torno a la jurisprudencia constitucional del primer bienio del siglo: algunos materiales sobre distribución constitucional de competencias tributarias*", en <<Crónica Tributaria>>, núm.106, 2003.

BIBLIOGRAFIA

- CASADO OLLERO, G., “*Ganancias de patrimoniales no justificadas y delito fiscal*”, en AA.VV <<Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche>>, Madrid, 2008.
- CASADO OLLERO, G., “*Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal*”, en AA.VV, <<Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana>>, IEF, Madrid, 2008.
- CAYÓN GALIARDO, A., “*Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios*”, en <<Revista Técnica Tributaria>>, núm.97, abril-junio 2012
- CHICO DE LA CAMARA, 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*”, en <<Quincena Fiscal>>, 14/1998, 11-24.
- CHOCLAN MONTALVO., << *Consumación y prescripción del delito fiscal*>>, AP, 10/2000.
- CHOCLAN MONTALVO, J.A., “*Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo*”, en <<Diario La Ley>> núm. 5928, 2004.
- 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)*”, en <<Diario La Ley>> núm. 6296, 2005.
- CHOCLAN MONTALVO J. A., “*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*”, Barcelona, 2011.
- CIENFUEGOS MATEO, M., “*La reforma frente a la negativa a responder a las cuestiones prejudiciales del artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea*” en Revista <<Justicia>>, núm.1, 1997.
- CIENFUEGOS MATEO, M., “*La apreciación de la necesidad de plantear una cuestión prejudicial ex art.177 del Tratado CEE en la jurisprudencia española*”, en <<Noticias de la Unión Europea>>, núm.163-164, 1998.
- COLINA RAMIREZ, E.I., “*La defraudación tributaria en el Código Penal Español: análisis jurídico dogmático del artículo 305 CP*”, Barcelona, 2010.
- COLOMA CHICOT, J.A., “*La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal. ¿Un problema de responsabilidad <<ex delicto>>*”, en <<Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi>>, núm. 41,2001.
- COLOMA CHICOT, J.A., “*La responsabilidad civil en el delito fiscal*”, Madrid, 2001.

BIBLIOGRAFIA

- COLOMA CHICHOT, J.A., “*La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria*”, en <<La Ley>>, núm. 6583, noviembre 2006.
- COLLADO YURRITA, P., “*La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*”, Valencia, 1996
- COLE, G., F., SMITH Ch.F., “*Criminal justice in America*”, Wadsworth, 2010
- CORDERO GONZALEZ, E. M., “*El delito fiscal en el ordenamiento alemán*”, en <<Crónica Tributaria>>, núm.123, 2007.
- CUADRADO RODRIGUEZ, J.I., “*La denuncia en el Derecho Tributario*”, Madrid, 1995.
- CUBERO TRUYO A.M, y GARCIA BERRO, F., “*El Derecho Financiero y Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”, Sevilla, 2001.
- DASSESE, M., MINNE, P., “*Droit Fiscal*”, Bruxelles, 2001.
- DE JUAN CASADEVALL, J., “*La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario*”, en AAVV, <<Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana>>, IEF, Madrid, 2008.
- DE JUAN CASADEVALL, J., “*El nuevo reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*”, en <<Gaceta Fiscal>>, núm.272, febrero 2008.
- DE LA CRUZ RODRIGUEZ, B., “*La presunción de inocencia en la potestad sancionadora en materia tributaria*”, en <<Jurisprudencia Tributaria>>, núm.4, 2001.
- DE LA FUENTE, F., “*Diccionario jurídico de la Unión Europea*”, Barcelona, 1994.
- DE LA PEÑA VELASCO, G., “*Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario*”, en AA.VV <<Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche>>, Madrid, 2008.
- DRESSLER, J., G.THOMAS, G., “*Criminal procedure. Investigating crime*”West, 2010
- DI MALTA, P., “*Droit Fiscal Penal*”, Paris, PUF, 1992
- DOMINGUEZ PUNTAS, A., “*Delito Fiscal y Blanqueo de Capitales*”, en <<Memento de Autor. Instituto de Estudios Fiscales>>, Madrid, 2011.
- ESPEJO POYATO, I., “*Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán*”, en <<Crónica Tributaria>>, 1989

BIBLIOGRAFIA

FALCON 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*”, en <<Quincena Fiscal>>, núm.22, 1995.

FALCON Y TELLA R., “*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*”, en <<Quincena Fiscal>>, núm.10, 1999.

FALCON Y TELLA, R., “*La ejecución de sentencias penales por la Administración*”, en <<Quincena Fiscal>>, núm.5, 2004.

FALCON Y TELLA, R., “*La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo.*”, en <<Quincena Fiscal>>, núm.1, 2011

FALCON Y TELLA, R., “*Las fórmulas transitorias de «regularización» establecidas por el RD-ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%*”, en <<Quincena Fiscal>>, núm. 8, 2012

FRANCO ARIAS, J., “*El procedimiento de apremio*”, Barcelona, 1987.

FERNÁNDEZ OUBIÑA, A.”*La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<Crónica Tributaria>>, núm.75, 1995.

GALLEGO SOLER, J.I., “*Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*”, Valencia, 2002.

GARCIA DE ENTERRIA, E., y FERNADEZ, T.R., “*Curso de Derecho Administrativo*”, Vol. II, Madrid, 2000.

GARCIA NOVOA, C., “*La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal.*”, en <<Diario La Ley>> núm. 6381, 2005.

GARCIA NOVOA, C., “*Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<Jurisprudencia Aranzadi>>, núm.3, 2005.

GAUDEMET, P.M., “*Finances Publiques*”, Paris, 1991.

GEST, G., “*Non-cumul et modulation: les limits du droit interne au processus de pénalisation des sanctions fiscales*”, en <<Revue Française de Finances Publiques>>, núm.65, 1999.

GIMENO JUBERO M.A.:”*Derecho penal económico*” en <<Estudios de derecho judicial (72-2005)>>. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2006.

GIMENO SENDRA, V. “*Manual de Derecho Procesal Penal*”, Madrid, 2008

BIBLIOGRAFIA

- GIMENO SENDRA, V., “*Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal*”, en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., “*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*”, Barcelona, 2004.
- CONZALEZ VADILLO, I., “*Papel de la Inspección de los Tributos en los delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<Gaceta Fiscal>>, núm.165, 1998.
- GOMEZ MOURELO, C., y otros, “*La nueva Ley General Tributaria Comentada*”, Madrid, 2004.
- GORDILLO ÁLVAREZ-VALDEZ, I., “*La perseguibilidad del delito fiscal*”, en <<Revista General del Derecho>>, 1999.
- HERANDEZ MARTÍN, V., “*Problemas procesales del Delito contra la Hacienda Pública*”, en <<Crónica Tributaria>>, núm.60, 1989.
- HERMOSIN, M., “*Procedimiento sancionador tributario*”, Cizur Menor, 2008.
- HERRERA MOLINA, P.M., “*Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector.*”, en <<Impuestos>>, núm.15/1997.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., (coord.).”*Comentarios a la Ley General Tributaria*”, Cizur Menor, 2008.
- HINOJOSA MARTINEZ, E., “*La intervención administrativa en la ejecución de sentencias y la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública en la nueva Ley General Tributaria*” en <<La ley>>, núm.6095, 28 de septiembre de 2004.
- IGLESIAS CAPELLAS, J.,:”*El decalaje de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido*”, en revista <<El Fisco>>, núm. 90, 2003.
- IGLESIAS CAPELLAS, J., “*La caducidad del procedimiento sancionador tributario*”, en <<Impuestos>>, núm.8, 2008.
- IGLESIAS RIO, M.A., “*La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la <<autodenuncia>>. Art.305.4 CP)*”, Valencia, 2003.
- JORDANA DE POZAS, L., “*El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<Crónica Tributaria>>, núm. 60, 1989.
- JORDANA DE POZAS, L., “*Cuestiones sustantivas y procesales que plantean los delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<Impuestos>>, núm.23, 1990.
- JUAN LOZANO, A.M y TRIGO SIERRA, L.”*Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<Actum Fiscal>>, núm.3, mayo 2007.

BIBLIOGRAFIA

- JUAN LOZANO A.M., “*El plazo para el inicio del procedimiento sancionador. Análisis de la problemática reciente y de la modificación prevista en la Ley de Acompañamiento para el 2003*”, en <<Tribuna Fiscal>> 146/2002.
- JUAN LOZANO, A.M., “*Análisis crítico del Reglamento general de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimientos de inspección*”, en <<Actum Fiscal>>, num.7, 2007.
- JUAN SANCHEZ, R., “*La responsabilidad civil en el proceso penal*”, Madrid, 2004.
- LIBANO BERISTAIN, A., “*Los delitos semipúblicos y privados. Aspectos sustantivos y procesales*”, Barcelona, 2011.
- LOPEZ DIAZ, A., “*Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (a propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero)*”, en <<Jurisprudencia Tributaria Aranzadi>>, núm.16/2005.
- LUZON CÁNOVAS, A., “*Problemas en la investigación de los delitos económicos, con especial referencia a las diligencias practicadas en la fiscalía*”, en <<Estudios Jurídicos>>, Ministerio Fiscal, núm.1, 2003.
- MAGRO SERVET, V., “*Delincuencia económica*”, en <<Estudios de derecho Judicial (93-2006)>>. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2006.
- MAGALDI PATERNOSTRO, M.J., “*La responsabilidad civil por el delito de defraudación tributaria*”, en <<Comentarios al Código Penal. Parte Especial>>, dir. CORDOBA RODA J., y GARCIA ARÁN, M.), Madrid, 2004.
- MARTIN QUERALT, J., “*Delitos contra la Hacienda Pública: Paradojas y razones para su reforma*”, en <<Tribuna Fiscal>>, núm.221, 2009.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LOPEZ, J.M., “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, Madrid, 2008.
- MAGRANER MORENO F.J.”*El límite temporal de incoación del procedimiento sancionador tributario: los artículos 81.6 de la LGT y 209.2 del Proyecto de LGT*”, en <<Quincena Fiscal>> 20, 2003.
- MARCHAL ESCALONA, A.N., ”*El atestado, Inicio del proceso penal*”, Madrid, 2005.
- 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)*”, en <<Revista de Administración Pública>>, núm.145, 1998.
- MARTÍN RIOS, M.P., “*El ejercicio de la acción civil en el proceso penal: Una aproximación victimológica*”, Madrid, 2007.

BIBLIOGRAFIA

- MARTINEZ HORNERO J., “*Marco jurídico de la policía fiscal*”, en <<Gaceta Fiscal>>, núm.125, octubre 1994.
- MARTINEZ GINER, L.A., “*La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios*”, en <<Revista de Contabilidad y Tributación>>, CEF, núm.343, 2011.
- MERINO JARA, I., y SERRANO GONÁLEZ DE MURILLO, J.L., “*El delito Fiscal*”, Madrid, 2004.
- MERINO JARA, I., “*Autoinculpación y delitos contra la Hacienda Pública. Sentencia comentada: STC 18/2005, de 1 de febrero*” en <<Jurisprudencia tributaria Aranzadi>>, núm.4, 2005.
- MERINO JARA, I., y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L., “*Delito Fiscal*”, en <<Cuadernos Fiscales>>, Madrid, 2004.
- MERINO JARA, I., y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L., “*La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública>>, núm.236, 1995.
- MERINO SAEZ, L., “*La Inspección de los tributos ante el delito fiscal*”, en <<Gaceta Fiscal>>, enero, 2000.
- MIR PUIG, S., “*Derecho Penal. Parte General*”, Barcelona, 2008
- MORENO CATENA, V y CORTÉS DOMINGO, V., “*Derecho Procesal Penal*”, Valencia, 2008.
- MUNOZ CONDE, F., “*Derecho Penal. Parte Especial*”, Valencia, 2010.
- MUÑOZ MERINO, A., “*El delito de contrabando*”, Pamplona, 1992.
- NAVARRO VILLANUEVA, C., “*Ejecución de la pena privativa de libertad*”, Barcelona, 2002.
- NAVARRO VILLANUEVA., C., “*La suspensión y modificación de la condena penal*”, Barcelona, 2002.
- PALAO TABOADA, C., “*Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*” en <<Revista de Contabilidad y Tributación>>, CEF, núm.171, 1997.
- PALAO TABOADA, C., “*El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*”, Madrid, 2008.
- PEREÑA PINEDO, I., “*El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal*”, en <<Jurisprudencia Tributaria Aranzadi>>, núm.3, 2005.

BIBLIOGRAFIA

- PEREZ MARTINEZ, D., “*Causas de Justificación. La regularización Tributaria*”, en <<Manual de Delitos contra la Hacienda Pública>>, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado. AA.VV., (Dir. FUENTES BARDAJÍ, J.), Madrid, 2008
- PEREZ ROYO, J., “*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*”, Madrid, 1896.
- PEREZ ROYO, F., “*El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación*”, en <<Revista Española de Derecho Financiero>>, núm.100, 1998.
- PEREZ ROYO, F., “*La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)*”, en <<Revista Española de Derecho Financiero>>, núm.47-48, 1985.
- PICO JUNOY, J.”*Las garantías constitucionales del proceso*”, Barcelona, 2012
- PONS VIVES, A., ”*Problemática en la ejecución de los fallos civiles de las sentencias de delitos contra la Hacienda Pública a partir de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria de 2003*”, en <<revista Iuris>>, núm.118, Julio 2007.
- PONT CLEMENTE, J.F., “*La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario*”, en <<Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública>>, núm.192, 1987.
- PONT CLEMENTE, J.F., *El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario*”, en <<Quincena Fiscal Aranzadi>>, núm.11, 2011.
- QUERALT, J.J., “*El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social*”, en <<Empresa y Derecho Penal (I)>>. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1.999.
- QUEROL GARCIA, M.T., “*Cuestiones procesales en la nueva regulación de los Delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<Carta Tributaria>>, octubre 1987.
- QUINTANA LOPEZ, T., “*La prejudicialidad y tutela judicial efectiva*”, en <<Revista española de Derecho Administrativo>>, núm.103, 1999.
- RAMIREZ GOMEZ S., “*El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*”, Madrid, 2000.
- RAMOS MENDEZ, F., “*Enjuiciamiento civil*”, Barcelona, 2008
- RAMOS MENDEZ, F., “*Enjuiciamiento criminal*”, Barcelona, 2006
- RANCAÑO MARTÍN, M.A., ”*Procedimiento por Delitos de Defraudación Tributaria*”, en <<RDFHP>>, núm.240, 1996.
- REYNAL QUEROL, N., “*La prejudicialidad en el proceso civil*”, Barcelona, 2006

BIBLIOGRAFIA

- RIBA TREPAT, C., “*La eficacia temporal del proceso: El juicio sin dilaciones indebidas*”, Barcelona, 1997.
- RIBA TREPAT, C., “*La investigación judicial del patrimonio del ejecutado*”, en <<*Instituciones del Nuevo Proceso Civil. Comentarios sistemáticos a la Ley 1/2000*>>, Barcelona, 2000.
- RIBES RIBES, A., “*Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*”, en <<*Tributación Práctica*>>, núm.8, Madrid, 2007.
- RIBES RIBES, A., “*La supresión del trámite de audiencia previo a la remisión del expediente administrativo al orden penal en los delitos contra la Hacienda Pública*”, en <<*Revista Española de Derecho Financiero*>>, núm.143/2009.
- RIPLEY SORIA, D., “*Algunas reflexiones sobre la caducidad en el procedimiento sancionador tributario*”, en <<*Asamblea: Revista de la Asamblea de Madrid*>>, núm.14, 2006.
- ROIG TORRES, M., “*La reparación del daño causado por delito (aspectos civiles y penales)*”, Valencia, 2000.
- RODRIGUEZ MOURULLO, G., “*Estudios de Derecho Penal Económico*”, Pamplona, 2009.
- RODRIGUEZ RAMOS, C., “*Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la ley (Actualización de la prejudicialidad en el proceso penal)*”, en <<*Actualidad jurídica Aranzadi*>>, núm.285, 1997.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVIC, T., “*La inconstitucionalidad del art.58.2 de la Ley General Tributaria*”, en <<*Quincena Fiscal*>>, núm.18, 1996.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVIC, T., “*La resolución alternativa de conflictos tributarios (notas sobre los actos de consenso)*”, en <<*Impuestos*>>, núm.16, 2000.
- RUBIO SOLER, C., “*Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Cap.IV. iter criminis. Determinación el momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución*”, AAVV., Abogacía General del Estado, Pamplona, 2008.
- RUIZ GARCIA, J.R., “*La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*”, en <<*Revista española de Derecho Financiero*>>, núm.151/2011.
- SABADELL CARNICERO, C., “*La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*”, en AA.VV., <<*Delito Fiscal*>>, Valencia, 2009.
- SANCHEZ HUETE, M.A., “*Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario*”, en <<*Revista técnica tributaria*>>, núm.64, 2004.

BIBLIOGRAFIA

- SANCHEZ HUETE, M. A., “*Visión crítica del sistema sancionador de la LGT*”, en <<Jurisprudencia tributaria Aranzadi>>, núm.1, 2006.
- SANCHEZ HUETE, M. A., “*Las infracciones en la nueva LGT: perspectiva punitiva y garantista*”, Barcelona, 2007.
- SANCHEZ HUETE, M.A., “*Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la Ley General Tributaria*”, en <<Crónica Tributaria>>, núm. 132, 2009.
- SANCHEZ HUETE, M.A., “*La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria*”, en <<Quincena Fiscal Aranzadi>>, 4, 2011.
- SANTA CECILIA GARCIA, F., “*La responsabilidad civil ex delicto en el Proyecto de Código Penal de 1992*” en <<Política Criminal y reforma Penal>>, Libro Homenaje a la memoria del profesor Dr. D. Juan del Rosal, Madrid, 1993.
- SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “*Principios de Derecho Administrativo*”, Madrid, 2002.
- SANTOS ALONSO, J., “*El contenido del delito fiscal, las penas y la responsabilidad civil*”, en <<Gaceta Fiscal>>, monográfico (Terceras jornadas sobre el delito fiscal), enero, 2000.
- SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., “*Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*”, Madrid, 2004.
- SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., “*Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria*”, en <<Cronica Fiscal>>, núm.133, 2009.
- SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., “*Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*”, Barcelona, 2009.
- SARRO RIU, J., “*El derecho a la no autoincriminación y la Inspección de Hacienda*”, en Revista <<El fisco>>, núm.123, 2006.
- SCHIELE, P., “*La portée de la règle non bis in idem au regard du cumul de sanctions fiscales et pénales*”, en <<Droit Fiscale>>, 15-16, 1997
- SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L., “*La responsabilidad civil en los delitos de elusión de deudas (insolvencias punibles, defraudación fiscal, impago de prestaciones familiares)*”, en <<Diario La Ley>>, núm.6593, 2006.
- SENEZ MONTILLA, C., “*Las cuestiones prejudiciales en el sistema procesal español*”, Madrid, 1996.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M., “*El nuevo escenario del delito fiscal en España*”, en <<Justicia Penal>>, núm. 8, 2005.

BIBLIOGRAFIA

- SILVA SANCHEZ, J.M., “*Deberes tributarios de colaboración y derecho a no autoinculparse: la postura del Tribunal Constitucional*”, en <<Togas>>, 25 de mayo de 2006.
- SILVA SÁNCHEZ J.M., “*Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal*” en <<Estudios penales en homenaje al Profesor Cobo del Rosal>>, Madrid, 2005.
- SILVA, MOLINS y MELERO, <<El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente>> en <<Revista de Técnica Tributaria>>, núm.44, 1999.
- SIMON ACOSTA, E., “*El delito de defraudación Tributaria*”, en <<Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi>>, núm.8, 1998.
- SOLAZ SOLAZ, E., “*El delito fiscal: aspectos conflictivos*”, en <<La Ley Penal>>, núm.20, 2005.
- SOLE RIERA, J., “*La tutela de la víctima en el proceso penal*”, Barcelona, 1997.
- SOLER PASCUAL L.A. (director):” *Responsabilidad de las personas jurídicas en los delitos económicos: especial referencia a los Consejos de Administración: actuar en nombre de otro*”, en <<Estudios de Derecho Judicial (91-2006)>>, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007.
- SOTO NIETO, F., “*Procesos por delitos contra la Hacienda Pública. Declaración de responsabilidad civil*”, en <<La ley>>, núm.5, 1997.
- SOTO NIETO, F., “*Pronunciamiento sobre responsabilidad civil en causa por delito fiscal*”, en <<Diario La Ley>>, 12 de noviembre de 2002.
- TEJERIZO LOPEZ, J.M., “*Procedimiento de apremio*”, en <<Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega>>, 2006, vol.2.
- TEJERIZO LOPEZ, J.M., ”*Las normas financieras y tributarias en la nueva ley concursal*”, en <<Nueva Fiscalidad>>, núm.8, 2002.
- TEJERIZO LOPEZ, J.M., ”*La nueva Ley General Tributaria*”, Madrid, 2004
- TEJERIZO LOPEZ, J.M., ”*Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente: una perspectiva constitucional*”, en <<Revista Española de Derecho Financiero>>, núm.100, 1998.
- TEJERIZO LOPEZ, J.M., ”*El privilegio general del crédito tributario en caso de concurso de acreedores*”, en <<Anuario de Derecho Concursal>>, núm.5, 2005.
- TEJERIZO LOPEZ, J.M., ”*Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración*”, en <<Revista de información fiscal>>, núm.11, 1995.

BIBLIOGRAFIA

TEJERIZO LOPEZ, J.M., "*Los procedimientos de recaudación en la nueva Ley General Tributaria*", en <<Economía, Derecho y Tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón>>, Madrid, 2005.

TEJERIZO LOPEZ, J.M., "*Procedimientos de recaudación*", en "*La nueva Ley General Tributaria*", Madrid, 2004.

TEJERIZO LOPEZ, J.M., "*Procedimiento de apremio*", en <<Los nuevos Reglamentos Tributarios>>, Madrid, 2006.

TIXIER, G., y DEROUIN, P., "*Droit penal de la Fiscalité*", Paris, 1989

TORRES ROSELL, N., "*La denuncia en el proceso penal*", Madrid, 1991

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "*Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública*", en <<Tribuna Fiscal>>, núm.201, 2007.