



**Universitat Autònoma
de Barcelona**

**LA COORDINACIÓN ENTRE LA JURISDICCIÓN
PENAL Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN
LA RESOLUCIÓN DE DELITOS FISCALES**

Autora: Natàlia Ros Fornells

Tutor: Antonio Cardona Barber

Materia: Derecho Penal Económico y de la Empresa

Curso: 2016/2017

Fecha de entrega: 8 de mayo de 2017

Trabajo de Fin de Grado de Derecho

La peor forma de injusticia es la justicia simulada

Platón, La república

Resumen

El presente trabajo busca analizar los peligros que se pueden derivar del afán recaudatorio manifestado por el legislador en la modificación legal introducida en las últimas reformas del Código Penal y de la Ley General Tributaria respecto el delito contra la Hacienda Pública. Por consiguiente, nos centraremos en la perspectiva técnica de la persecución de fraudes fiscales, esto es la necesaria coordinación entre la jurisdicción penal y la Administración Tributaria. Con este fin constataremos las posibles vulneraciones al derecho constitucional de no autoincriminación y al principio de separación de poderes que pueden causar el modelo de prejudicialidad vigente en el enjuiciamiento de delitos fiscales y la ejecución anticipada de la responsabilidad civil derivada del delito.

Abstract

The present work seeks to analyze the dangers that can be derived from the tax collection zeal manifested by the legislator in the legal amendment introduced by the last reforms of the Spanish Penal Code and the Spanish General Tax Law regarding crimes against the Public Treasury. Therefore, we will focus on the technical perspective of the prosecution of fiscal offences, which is the necessary coordination between the criminal jurisdiction and the Tax Administration. For that purpose, we will verify the possible violations of the constitutional right of non-self-incrimination, and the principle of separation of powers caused by the current model of prejudiciality in the prosecution of fiscal offences and the early execution of the civil liability arising from the offense.

Abreviaturas

CP: Código Penal

LGT: Ley General Tributaria

AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria

CIS: Centro de Investigaciones Sociológicas

LO: Ley Orgánica

CE: Constitución Española

LECrim: Ley de enjuiciamiento criminal

TC: Tribunal Constitucional

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

FJ: Fundamento Jurídico

DA: Disposición Adicional

CGPJ: Consejo General del Poder Judicial

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos

Índice

1. Introducción	6
2. Principales características del delito contra la Hacienda Pública	10
2.1. El bien jurídico protegido.....	10
2.2. El elemento objetivo	11
2.3. El elemento subjetivo.....	13
2.4. La regularización.....	14
2.5. Consecuencias punitivas	15
3. Los indicios de delito fiscal en los procedimientos tributarios.....	16
3.1. El procedimiento de gestión.....	16
3.2. El Procedimiento de inspección	17
3.3. El procedimiento de revisión	20
3.4. El procedimiento de recaudación	21
3.5. El procedimiento sancionador.....	22
4. Los sistemas de prejudicialidad en el delito contra la Hacienda Pública	24
4.1. El sistema de preferencia administrativa.....	25
4.2. El sistema de preferencia penal	25
4.2.1. Suspensión del procedimiento tributario sancionador.....	26
4.2.2. Suspensión de todos los procedimientos tributarios.....	27
4.3. El sistema mixto introducido por la LO 7/2012 y la Ley 34/2015.....	28
5. La confrontación entre el derecho a la no autoincriminación en un proceso penal y la obligación de colaboración en el procedimiento tributario.....	33
6. La confrontación entre la separación de poderes y la ejecución anticipada de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública	40
7. Conclusiones.....	45
8. Bibliografía	47

1. Introducción

El derecho penal económico se configura como una rama del derecho penal especializada en la protección del orden socio-económico, cuya regulación encontramos en la parte especial del CP, concretamente en el título XIV de su Libro II, bajo la rúbrica *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Comprende los delitos de defraudación tributaria (arts. 305 y 305 bis CP), de defraudación a la Seguridad Social (arts. 307, 307 bis y 307 ter CP), de fraude de subvenciones (art. 308 CP), de fraudes comunitarios (art. 306 CP) y finalmente el delito contable tributario (art. 310 CP).

En este trabajo nos centraremos en el que se considera el delito central del Título XIV del CP, el delito de defraudación tributaria, también conocido como fraude tributario o fraude fiscal, tipificado en el artículo 305.1 del CP. En el barómetro del CIS efectuado del 1 al 9 de febrero de 2017, coincidiendo con las declaraciones judiciales por el caso Gürtel y justo tras quedar visto para sentencia el juicio por las tarjetas opacas de Bankia, la preocupación de los españoles respecto la corrupción y el fraude se disparó 3'5 puntos, hasta alcanzar el 37,3%, de esta manera, según los resultados de las encuestas, los ciudadanos consideran la corrupción y el fraude como el segundo problema más importante del país, tan solo superado por el paro¹.

Uno de los motivos de la preocupación ciudadana por el fraude fiscal es lo que podríamos denominar la *invisibilidad de la delincuencia económica*, que implica que tan solo un número reducido de casos sean denunciados, al no disponer la población de la información ni la formación necesaria para ello. Por el contrario, las denuncias vendrán en la mayoría de los casos, de la mano de la Agencia Tributaria, una entidad de derecho público especializada dependiente de la Administración General del Estado, a la que se le otorga en nuestro ordenamiento jurídico la tarea de administrar la recaudación de tributos. Corresponde de esta manera, a la AEAT velar por el cumplimiento del artículo 35 de la CE, en virtud

¹ Centro de Investigaciones Sociológicas, *Barómetro del CIS de Febrero de 2017*, 2017 en: http://www.cis.es/cis/export/sites/default/Archivos/Indicadores/documentos_html/TresProblemas.html [visitado el 23 de abril de 2017].

del cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Aunque la AEAT sea un organismo administrativo y la figura del fraude fiscal tenga carácter penal y consecuentemente deba ser enjuiciado por el orden jurisdiccional penal, la Agencia Tributaria resulta de sustancial importancia para la persecución y prevención de los delitos fiscales. El fundamento de tal necesidad colaborativa radica en la configuración legal del delito contra la Hacienda Pública, cuyo núcleo consiste en una defraudación ligada con el incumplimiento de una obligación tributaria. Teniendo en cuenta que la Administración Tributaria es el órgano encargado de la gestión de los tributos y por tanto los funcionarios que están a su cargo son quienes llevan un ordenado registro de las obligaciones tributarias de cada ciudadano, cuando estas no se cumplan debidamente serán quienes con mayor facilidad podrán constatarlo e iniciar las oportunas actuaciones².

Cabe también poner de manifiesto el hecho de que incluso una vez detectados presuntos casos de fraude fiscal, los procesos se pueden alargar mucho en el tiempo, debido a su poca agilidad, así como a la tarea añadida al juez penal de constatar posibles entramados societarios en otros países para poder acreditar la existencia de tramas organizadas. Tal y como señalaba ya en el 2015 la Fiscal General del Estado en la Memoria presentada al Gobierno al inicio del año judicial, el enjuiciamiento de delitos económicos precisa no solo respecto el juez, sino también respecto el fiscal encargado de la acusación en el proceso concreto, de un alto grado de nivel técnico, a causa del continuo desarrollo legal y jurisprudencial en dicha materia³.

² De acuerdo con la Memoria de la Agencia Tributaria del año 2015, durante el año 2015 la Agencia Tributaria presentó 341 denuncias por delito fiscal ante la jurisdicción penal. A pesar de ello, cabe destacar que en la actual redacción del CP los delitos fiscales son perseguibles de también a instancia de particulares, no existiendo monopolio alguno por parte de la Administración para el ejercicio de la acción penal. Agencia Tributaria, *Memoria de la Agencia Tributaria*, 2015, en:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2015/_Ayuda_Memoria_2015.html [visitado el 20 de febrero de 2017].

³MADRIGAL MARTÍNEZ-PEREDA, Consuelo, “Memoria elevada al Gobierno de S.M presentada al inicio del año judicial”, Madrid (2015), p.549.

Tanto el malestar social provocado por el incremento de fraude fiscal en nuestro país, como la dificultad técnica de dichos supuestos prácticos, ponen en evidencia la urgente pertinencia de tratar la articulación de la cooperación entre la jurisdicción penal y la Agencia Tributaria a estos efectos, al resultar ésta última una herramienta fundamental en la lucha contra el fraude fiscal⁴. Al realizar dicho análisis hemos detectado determinadas irregularidades en el sistema actual y por ello hemos creído oportuno profundizar en ellas, defendiendo como tesis del presente Trabajo de Fin de Grado la siguiente afirmación:

“El régimen actual de asistencia entre la jurisdicción penal y la AEAT vulnera principios básicos de nuestro ordenamiento jurídico, como son el derecho a no auto-inculparse y la separación constitucional de poderes, por ello debería ser derogada y sustituida por otra normativa respetuosa con dichos principios y con la globalidad del sistema jurídico español.”

Para desarrollar la tesis planteada, estructuraremos el estudio en la forma que a continuación detallamos. En primer lugar, analizaremos las características del delito contra la Hacienda Pública, para poder distinguirlo de meras infracciones tributarias. Debemos tener en cuenta que los incumplimientos tributarios que pueda detectar la Agencia Tributaria no siempre serán constitutivos de delito fiscal, sino que aparecerán *prima facie* como infracciones tributarias tipificadas por la LGT, y solo en los casos en los que cumplan los requisitos del tipo penal del art. 305 CP podrán ser considerados presuntos delitos fiscales. Posteriormente entraremos a valorar la colisión procedimental entre el proceso penal por delito fiscal y los procedimientos tributarios, tratando tanto los actuales criterios de actuación de la AEAT en caso de detección de indicios delictivos de fraude fiscal en el transcurso de sus diversos procedimientos, como los sistemas de prejudicialidad tributaria en el proceso penal introducidos en las múltiples modificaciones legales al respecto, pudiendo estudiar sus respectivas ventajas e

⁴ Para la buen articulación de la colaboración se entre la jurisdicción penal y la administración tributaria, se han firmado diversos convenios, el más reciente el Convenio de Colaboración de 30 de junio de 2005 entre la Secretaría de Estado de Justicia y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

inconvenientes y comprobar así si el sistema actual es el más adecuado o si por el contrario, la introducción de determinadas mejoras facilitaría la prevención y persecución de tales conductas. La tesis que defenderemos en este trabajo resulta crítica con la configuración vigente, principalmente por dos motivos que detallaremos en los últimos epígrafes del trabajo. Estos consisten en la posible vulneración de los derechos del investigado de un proceso penal cuando se utilizan como medio probatorio fáctico declaraciones realizadas bajo amenaza de sanción en un procedimiento tributario previo, así como la alteración provocada al principio de separación de poderes del estado al permitirse a la Administración ejecutar la responsabilidad civil derivada del delito cuando aún no ha recaído sentencia penal firme al respecto. Finalmente, recopilaremos las conclusiones obtenidas a lo largo del trabajo, poniéndolas en relación con la tesis sostenida para poder verificarla, negarla o bien matizarla.

2. Principales características del delito contra la Hacienda Pública

2.1. El bien jurídico protegido

Es conveniente empezar determinando cual es el bien jurídico que protege el artículo 305 CP, ya que no es una cuestión pacífica en la doctrina, que ha venido a defender dos tesis distintas: las que rechazan una configuración patrimonial del objeto jurídico y las que precisamente se centran en ella para definir el bien jurídico protegido.

Las tesis funcionales han elaborado una visión del bien jurídico conectada a las funciones que debe cumplir la figura del tributo, entre otros, PÉREZ ROYO afirma que el bien jurídico protegido en el delito tributario consiste en la actividad de la Administración Tributaria de gestionar los tributos⁵. Es decir, desde esta perspectiva se considera Hacienda como el titular de funciones públicas y no como un conjunto patrimonial. Por el contrario, las tesis de orientación patrimonial, que pueden considerarse dominantes en la doctrina, parten de que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública. Como señala en este sentido OCTAVIO DE TOLEDO, el bien jurídico se concreta en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios y en la efectividad del derecho del crédito tributario⁶.

Se trata pues, de un bien jurídico con un marcado carácter macro-social, cuya lesión afecta no solo a un individuo, sino a toda la sociedad al minorar la capacidad patrimonial del erario público representada por Hacienda Pública. Su protección resulta también necesaria en aras del art. 31 CE, en base al cual las cargas tributarias se fundamentan en un sistema de reparto equitativo de cooperación social. El respeto a este principio constitucional implica que todos los ciudadanos deben contribuir, de acuerdo a su capacidad económica, en los gastos del estado. Que un ciudadano eluda el pago de los tributos que le corresponden genera una situación de desigualdad respecto los demás que atenta no solo contra el art. 31 CE, sino también contra el principio de igualdad consagrado en el art. 14

⁵ PÉREZ ROYO, Javier, “El delito fiscal tras veinte años de su implementación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, *RDF*, núm. 43 (1998), p.13.

⁶ OCTAVIO DE TOLEDO, Emilio, *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010, p. 65.

CE. En esta línea, la STS 643/2005, de 19 de mayo (RJ 2005, 7645) vincula el delito tributario con el interés patrimonial del deber de contribución: “cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas” (FJ2).

Pero no todos los menoscabos al deber de contribuir implican la comisión de una injuria penal, sino que de entre las conductas que atentan contra el interés patrimonial de la Hacienda Pública, serán penalmente punibles única y exclusivamente las que lesionen de manera grave el bien jurídico protegido, característica que vendrá determinada tanto por la magnitud de la cuantía como por el ánimo defraudatorio del sujeto activo. Mientras que por otro lado, las conductas que lesionen al bien jurídico de forma menos grave y por tanto no cumplan los elementos del art. 305 CP, podrán ser constitutivas de infracciones tributarias, y en su caso ser sancionadas administrativamente⁷.

2.2. El elemento objetivo

El art. 305.1 describe como conducta típica de fraude fiscal la *defraudación a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local*. Pero a continuación, para concretar que conductas pueden ser subsumidas en el tipo delictivo, el legislador utiliza la técnica de la norma penal en blanco, consistente en determinar los posibles supuestos de hecho, a partir de los elementos precisados en la norma penal, pero debiéndose complementar con normativa extrapenal, en este caso la tributaria.

De esta manera, el art. 305.1 se limita a describir las posibles vías defraudatorias de la siguiente manera:

- La elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener de ingresos a cuenta en retribuciones en especie.

⁷El Título IV de la LGT regula la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria, de manera que su artículo 183 califica como infracciones tributarias aquellas acciones u omisiones que estén tipificadas como tal en la propia LGT o en otras leyes específicas. Se regulan y sancionan tanto infracciones materiales sobre el impago de la deuda, como infracciones formales sobre el incumplimiento de deberes formales. Además, a diferencia del tipo delictivo, se acepta su comisión tanto por dolo como por negligencia, sin exigir como requisito el ánimo defraudatorio del sujeto activo.

- La obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales.

Resulta pues imprescindible acudir a las normas tributarias para integrar el contenido del tipo y poder determinar de esta manera cuales son los pagos, retenciones o devoluciones que corresponden a cada ciudadano y en qué cuantía, ya que regulación tributaria española, por ser extensa y necesitar detallada concreción, no puede ser incluida en la redacción del tipo penal⁸. De esta manera, el Observatorio del delito fiscal señala que “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 especiadas del tributo de que se trate”⁹. En la misma línea, el Tribunal Supremo declaró en la sentencia 13/2006, de 20 de enero (RJ 2006, 604) que “el artículo 349 CP/1973, lo mismo que el vigente art. 305 CP, es una ley penal en blanco, que requiere ser complementada con una ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho en tanto ésta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es constitutiva de delito”.

Además del incumplimiento de una norma tributaria que impone el pago de tributos, la realización de retenciones o la obtención de devoluciones o beneficios fiscales, es *condicio sine qua non* para la comisión de fraude fiscal, que la cuantía dejada de ingresar a Hacienda u obtenida indebidamente supere una determinada cuantía. Con este requisito, se garantiza que solo las conductas que afecten de

⁸ La determinación de que tributos se deben liquidar cuando se realiza un determinado supuesto de hecho están concretados en detalle en las leyes tributarias específicas. A modo de ejemplo, a efectos de la Ley del IRPF, la obtención de un salario en una relación laboral constituye un hecho imponible que debe ser calificado como renta del trabajo que deberá integrarse en la base general a la cual se le aplicará el tipo impositivo general para la obtención de la cuota íntegra.

⁹ Observatorio del delito fiscal, *Primer informe del Observatorio del delito fiscal previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Secretaría del Estado de la Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, 2006, en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf [visitado en 6 de febrero de 2017].

manera grave al bien jurídico serán constitutivas de delito. En este caso la cifra marcada por el tipo penal es de 120.000 euros y es la que por tanto marca la frontera, juntamente con el ánimo defraudatorio, entre la infracción administrativa y el delito penal.

2.3. El elemento subjetivo

La comisión de fraude fiscal exige la presencia de dolo en el sujeto activo, es decir, la voluntad e intención (elemento volitivo) de realizar la conducta típica a sabiendas de su ilicitud (elemento cognitivo). Por el contrario, no se admiten las formas imprudentes de comisión y consecuentemente aunque un ciudadano no ingrese a Hacienda Pública una cuantía superior a 120.000 euros, si no ha obrado con dolo su conducta no podrá ser constitutiva de delito.

Además, el tipo penal exige un elemento subjetivo del injusto adicional al dolo, pues el verbo *defraudar* utilizado en su redacción implica la concurrencia de ánimo de ocultación en el sujeto activo. Es doctrina consolidada que para la consecución del fraude fiscal no es suficiente con la causación de un perjuicio patrimonial objetivo a Hacienda, sino que el verbo defraudar tiene un contenido jurídico-penal autónomo. En lo que difiere la doctrina es en cómo debe interpretarse dicho contenido. Autores como RORDIGUEZ MORULLO han defendido que para la concreción de este tipo se requiere, igual que en la estafa, la denominada *mise en scène*¹⁰. Sin embargo, entre otros, MARTINEZ BUJAN ha puesto de manifiesto que el engaño característico de la defraudación tributaria no puede ser identificado con el definitorio del delito de estafa en el sentido de que no se puede exigir que el sujeto activo realice un engaño idóneo para inducir a error a la Administración ni que este sea determinante para el desplazamiento patrimonial¹¹. De esta manera, para subsumir una determinada conducta en el tipo penal del fraude fiscal, lo determinante no será el engaño producido, sino el ánimo de ocultación del sujeto, entendido como aquella voluntad del contribuyente de

¹⁰ RODRIGUEZ MORULLO, Gonzalo, “El nuevo delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15 (1977), p. 710, donde considera que sin la consecución de un engaño (denominada doctrinalmente como *mise en scene*), en los términos exigidos en el tipo penal regulador de la estafa, la conducta sería atípica.

¹¹ MARTÍNEZ BUJAN, Carlos, *Derecho Penal económico y de la empresa. 5ª edición*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2015, p.170.

esconder ante los órganos de administración de los tributos, la realización de un determinado supuesto de hecho del cual se deriva, en conformidad con las leyes tributarias, una obligación tributaria.

Exigiéndose pues, un grado de dolo superior al habitual (el ánimo de ocultación), puede parecer paradójico que se acepte la posible comisión del delito mediante dolo eventual, es decir, solo con un conocimiento por parte del sujeto de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones que se realizan den lugar a un fraude fiscal. Sin embargo, en uno de los casos judiciales más mediáticos del pasado año 2016, el *Caso Messi*, la Audiencia Provincial de Barcelona¹² condenó al futbolista por la comisión de tres delitos fiscales mediante dolo eventual, basándose en la criticada doctrina de la ignorancia deliberada¹³.

En definitiva, como muy acertadamente resume CARZOLA PRIETO, para la comisión de fraude fiscal se requiere de dos elementos principales, la falta de pago de lo tributariamente debido (elemento objetivo) y la ocultación de los datos que den lugar al pago tributario evadido (elemento subjetivo)¹⁴.

2.4. La regularización

Resulta también destacable el apartado cuarto del art. 305 CP, que incorpora la posible exención de responsabilidad penal cuando a pesar de haberse realizado una conducta constitutiva de fraude fiscal, se haya regularizado la situación.

Dicha regularización tendrá lugar cuando el contribuyente, de manera voluntaria, ingrese fuera del plazo tributariamente establecido con tal finalidad, pero antes de que tenga conocimiento de que la administración o la jurisdicción penal hayan

¹² Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio de 2016 (núm. 110/15), en la que se afirma que “quien se pone en situación de ignorancia deliberada, es decir, no querer saber aquello que puede y debe conocerse, y sin embargo de beneficia de esta situación, está asumiendo y aceptando todas las posibilidades del negocio en el que participa y por tanto debe responder de sus consecuencias” (FJ 6).

¹³ F. H, Carlos, “Caso Messi: la ignorancia deliberada de los hechos que afectan a una persona no excluye su responsabilidad criminal por los mismos”. *Noticias Jurídicas. Actualidad* (2016), en: <http://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/11190-caso-messi-la-ignorancia-deliberada-de-los-hechos-que-afectan-a-una-persona-no-excluye-su-responsabilidad-criminal-por-los-mismos/> [visitado en 10 de febrero de 2017].

¹⁴ CARZOLA PRIETO, Luis María, *Manual de Derecho Financiero y tributario. 16 edición*. Madrid: Lex Nova, 2016, p. 492.

iniciado actuaciones penales en su contra. De suerte que se requiere la consecución simultánea de los siguientes requisitos:

- Reconocimiento y pago de la deuda de manera extemporánea y voluntaria¹⁵.
- La regularización debe producirse antes de la notificación formal del inicio de actuaciones de comprobación de la administración, antes de que la administración o el Ministerio fiscal interpongan querrela/denuncia o antes de que el Ministerio fiscal o el juez inicien diligencias que puedan ser conocidas por el sujeto.

Por lo que hace a la naturaleza jurídica de la regularización, podemos considerarla una causa de anulación o de levantamiento de la pena, teniendo en cuenta de que solo opera con posterioridad a la realización del hecho delictivo.

2.5. Consecuencias punitivas

El marco penal previsto para los delitos contra la Hacienda Pública se sitúa en pena de prisión de uno a cinco años, pena de multa del séxtuplo de la cantidad defraudada y pena de la pérdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y el derecho a gozar de beneficios o incentivos. Se prevé además un tipo cualificado con pena de prisión de dos a seis años cuando la cuantía defraudada es superior a 700.000 euros, cuando se ha defraudado mediante una organización o un grupo criminal o cuando se hayan utilizado personas físicas o jurídicas intermedias.

Se contempla también, un tipo atenuado (art. 305.6 CP) con pena inferior en uno o dos grados, basado en la idea de reparación, que se aplica si el investigado satisface y reconoce la deuda antes de dos meses desde la citación judicial. Se trata pues, de una regularización hecha después del requerimiento judicial.

¹⁵ No debemos confundir la regularización penal descrita en el art.305.4, con la regularización que en sede administrativa-tributaria reconoce el art.27 de la LGT, que permite a aquellos contribuyentes que no hayan presentado una declaración o autoliquidación en el tiempo debido presentarla de forma extemporánea sin que ello acarree una sanción, imponiendo por el contrario un recargo. Por tanto, la regularización penal se diferencia de la tributaria por el hecho de exigir el pago y no solo la presentación de la declaración o autoliquidación.

3. Los indicios de delito fiscal en los procedimientos tributarios

La AEAT pone a la práctica sus funciones a través de un conjunto de actividades administrativas encaminadas tanto a facilitar información y asistencia al obligado tributario como a la adquisición de la prestación tributaria debida por los contribuyentes. De suerte que sus actividades se dividen en cinco grandes procedimientos: procedimiento de gestión o liquidación, de inspección, de recaudación, de revisión y de sanción.

Cuando en el desarrollo de dichos procedimientos la AEAT detecte una conducta con indicios de delito, su actuación resultará muy importante en el marco la apertura de un eventual proceso penal. Las principales cuestiones que deben ser resueltas por el legislador en este ámbito son el alcance de las potestades de la Administración frente el obligado tributario cuya conducta presenta indicios delictivos, así como la posibilidad de suspender las actuaciones de la AEAT al incoarse denuncia o querrela penal. Dicha circunstancia dependerá del tipo de procedimiento que se esté tramitando cuando se presenten los mencionados indicios de delito, por ello consideramos oportuno analizarlos uno por uno:

3.1. El procedimiento de gestión

El procedimiento de gestión tributaria está regulado en los artículos 117 y siguientes de la LGT, definido por defecto como aquellas actividades administrativas necesarias para la aplicación de los tributos que no estén reservadas a otro procedimiento más específico. Puede iniciarse mediante una liquidación, una autoliquidación o una comunicación, pero el sistema actual se basa mayoritariamente en la presentación por parte del obligado de una autoliquidación, un acto complejo en el que no solo se comunican hechos como en el caso de una declaración, sino que estos también se deben calificar y cuantificar. Como explica CLAVIJO HERNÁNDEZ, tradicionalmente los órganos de gestión de la administración tributaria se encargaban de liquidar lo declarado por el obligado¹⁶, pero hoy en día se ha impuesto la obligación general de

¹⁶ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Fernando, “La autoliquidación tributaria”, *Estudios de Derecho y Hacienda V.II. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, (1987), p.17, donde señala que en el sistema tributario tradicional para que se produjera una liquidación de la deuda tributaria y con ella la posibilidad de su satisfacción, era necesario que mediara actuación de la Administración, liquidando y notificando.

autoliquidación, ello implica que sean los propios obligados tributarios los encargados de liquidar su propia deuda, debiendo realizar operaciones de calificación y cuantificación en conformidad con las leyes tributarias, aumentando así su carga y responsabilidad. Al incrementar los deberes de los ciudadanos para el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aumentan simultáneamente las posibilidades de vulnerar la normativa tributaria, tanto dejando de declarar hechos imposables de los respectivos impuestos, como no practicando las retenciones debidas o aplicando beneficios fiscales no correspondientes.

Las facultades de actuación de la Administración Tributaria en un procedimiento de gestión se ven acotadas, de acuerdo con lo especificado en el Capítulo III del Título III de la LGT, a verificar datos que ya conoce, es decir, no puede investigar nuevos hechos¹⁷. Dada esta limitación de potestades, a la práctica normalmente resulta difícil la apreciación de indicios de delito en el transcurso de un procedimiento de gestión al no poder indagar en profundidad en la conducta del obligado, aunque en el caso de que esto ocurriera el *modus operandi* sería el mismo que detallaremos a continuación para el procedimiento inspector.

3.2. El Procedimiento de inspección

Los arts. 141 y siguientes de la LGT regulan la inspección tributaria como la misión de la AEAT de investigar, obtener datos y pruebas que se desconocían previamente con el fin de obtener constancia de una realidad fáctica con relevancia tributaria no declarada o declarada incorrectamente por los obligados tributarios. Lo más frecuente es que la *notitia crimines* del delito fiscal surja en el transcurso de un procedimiento de inspección en el que las potestades de la administración son mucho más amplias¹⁸.

¹⁷ Concretamente resulta de interés el art. 136.2 LGT que restringe fuertemente los órganos de gestión en un procedimiento de comprobación limitada, al impedirles efectuar actuaciones sobre la contabilidad mercantil de los obligados o realizar actividades fuera de la oficina administrativa.

¹⁸ En conformidad con el art. 142 LGT, los órganos inspectores pueden examinar cualquier documento, libro (incluyendo los de contabilidad), facturas, justificante, etc. con transcendencia tributaria. Además se les permite la entrada en fincas y locales donde se ejerza una determinada actividad económica sometida a gravamen, siempre y cuando estos no estén amparados por la protección constitucional a la inviolabilidad de domicilio.

El procedimiento de inspección finaliza habitualmente con una resolución a la que debe preceder un acta, un documento público que tiene el fin de recoger el resultado de las inspecciones de investigación y proponer la regularización que estime procedente. El art. 154 LGT otorga a los obligados tributarios la posibilidad de colaborar en la tramitación del acta a cambio de gozar de un descuento en la sanción impuesta por su incumplimiento, firmando un acta con acuerdo o bien un acta de conformidad¹⁹.

Pero cuando los órganos inspectores procedan a dictar una liquidación no tramitarán siempre un acta, sino que su actuación dependerá de la consecución de una de las tres siguientes conclusiones:

- a) En los hechos liquidados no conste ningún indicio de la comisión de una infracción tributaria ni de la consumación de un delito contra la Hacienda Pública.
- b) En los hechos liquidados conste la existencia de un incumplimiento tributario que, a juicio del órgano inspector, resulta constitutivo de infracción tributaria. Bien por no superar la cuantía de 120.000 euros exigida en el tipo penal del art. 305 CP, bien por superar dicha cuantía pero no concurrir dolo penal ni ocultación.
- c) En los hechos liquidados se presenten indicios de comisión de delito contra la Hacienda Pública de acuerdo con el art. 305 CP.

En los dos primeros supuestos, el órgano inspector debe proceder a la tramitación del correspondiente acta en el que, de acuerdo con el art. 153 g) LGT deberá constar, en su caso, la existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias. Pero en el caso de que los hechos descubiertos presenten indicios de

¹⁹ Para la tramitación de una acta con acuerdo se requiere una especial colaboración del obligado para concretar una indeterminación fáctica o jurídica, si esta es apreciada por la administración se tramitará un acta con una propuesta de liquidación y otra de sanción (a la cual se aplicará una reducción del 50%), que de ser aceptadas por el obligado se convertirán en definitivas. Por otro lado, el acta de conformidad tendrá lugar cuando el obligado asienta ante la propuesta de liquidación, pero no realice ningún tipo de actividad de colaboración específico, en este caso la sanción se impondrá en su caso en un procedimiento sancionador con una reducción del 30%.

delito no será necesaria la tramitación del acta. El motivo de exclusión del acta en este supuesto radica en el hecho de que si se permitiera al obligado tributario firmar un acta con acuerdo o de conformidad, como muy acertadamente pone de manifestó RAMIREZ GÓMEZ, implicaría que el propio contribuyente aceptara la comisión de hechos que podrían ser utilizados en su contra en el proceso penal. Por tanto, en estos casos la AEAT deberá proceder a dictar una liquidación sin dar posibilidad al obligado tributario de suscribir acta con acuerdo o de conformidad²⁰. Por el contrario, de acuerdo con los arts. 250 y 253 LGT, si el equipo o la unidad de inspección responsable del procedimiento de inspección aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública, debe proceder a formalizar una propuesta de liquidación vinculada al delito en la que deben constar tanto los hechos como los fundamentos de derecho, al mismo tiempo que deben dar cuenta de la misma a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal²¹. Aunque debemos tener en cuenta que con el impedimento de tramitación del acta no se pone solución a todos los problemas relacionados con la autoinculpación del obligado, como analizaremos más adelante.

Además, existe la posibilidad de que en la regularización de un mismo concepto y periodo impositivo concurren al mismo tiempo elementos determinantes de delito y elementos determinantes de infracción tributaria. En este caso el apartado tercero del artículo 253 LGT obliga a los órganos de inspección a separarlos en liquidaciones diferentes. De esta forma, como explica el comentario de la modificación de la LGT de GARRIGUES, “se dictará la correspondiente liquidación separando en dos liquidaciones diferentes aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados al posible delito contra la

²⁰ RAMIREZ GÓMEZ, Salvador, “Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública” *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm.171 (2016), pp. 57-98.

²¹ La Administración Tributaria quedará exenta de practicar la liquidación vinculada al delito y deberá únicamente pasar el tanto de culpa al juez penal cuando concorra alguna de las circunstancias de suspensión expresamente previstas en el art. 251.1 LGT. Estas son la posibilidad de que la liquidación ocasione la prescripción del delito, la imposibilidad de determinar con exactitud el importe o el obligado tributario sujeto a la liquidación o la posibilidad de que la liquidación perjudique la investigación de la defraudación.

Hacienda Pública de los que no lo estén”²². Es decir, por una parte existirá una liquidación vinculada al delito que seguirá su propio trámite específico, mientras que por otro lado existirá la liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios no vinculados al delito que se deberá contener en un acta de inspección, tramitarse de acuerdo al procedimiento ordinario y que estará sujeta al régimen de revisión establecido en el Título V de la LGT sobre revisión en vía administrativa y posteriormente en vía jurisdiccional.

3.3. El procedimiento de revisión

La posibilidad de acudir al procedimiento de revisión tributaria queda excluida en el caso de liquidaciones vinculadas al delito. Dicha liquidación tendrá en todo caso carácter provisional, en el sentido de que el juez al que se le ha remitido el tanto de culpa, va a realizar otra liquidación en sentencia. Es decir, el juez no resultará obligado por la liquidación que ha hecho la Administración Tributaria y que ya estará en fase de ejecución. Dicha liquidación se notificará al obligado para proceder a un trámite de audiencia de 15 días y ante la cual no cabrá recurso o reclamación ni en la vía administrativa ni en la jurisdiccional contencioso-administrativa²³.

Resulta complicado explicar la naturaleza jurídica de la liquidación vinculada al delito por lo que hace a su inimpugnabilidad, pues nos encontramos ante un acto administrativo cuya configuración legal no permite la imposición de recursos administrativos en su contra ni tampoco acudir a la vía contencioso-administrativa, cabría preguntarse si con ello se estaría vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva. La doctrina se ha mostrado contraria a dicho sistema, entre otros, para PALAO TABOADA la liquidación vinculada al delito se trata de un “acto sui generis con una finalidad pura y simplemente recaudatoria, inmune a

²² GARRIGUES, S.L.P, “Comentario fiscal a la reforma de la Ley General Tributaria”, *Comentarios fiscales* (2015), pp. 3-6, en: http://www.garrigues.com/es_ES/publications/581 [visitado el 14 de enero de 2017].

²³En el trámite de audiencia concedido al obligado tributario en liquidaciones vinculadas al delito no pueden hacerse alegaciones sobre posibles defectos procedimentales del procedimiento de inspección, ya que estos no tendrán efectos sobre el ámbito penal. De la misma manera que tampoco pueden reclamarse los efectos previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de la LGT para el caso de incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras (no interrupción de la prescripción y consideración como espontáneos de los ingresos realizados).

cualesquiera vicios procedimentales que en el fondo no es más que una estimación administrativa de la posible deuda tributaria, aunque anómalamente se la dote de fuerza ejecutiva”²⁴.

3.4. El procedimiento de recaudación

El art. 161 LGT define el procedimiento de recaudación tributaria como “el ejercicio de ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias”. Esta puede llevarse a cabo en periodo voluntario mediante el cumplimiento del obligado tributario por iniciativa propia, o bien en periodo ejecutivo a través de un procedimiento de apremio.

En el caso de liquidaciones vinculadas al delito, de acuerdo con el art. 255 LGT, el período voluntario de ingreso comenzará en este caso a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente, hecho que ha sido criticado por autores como JUAN CASADEVALL al resultar de difícil determinación en relación a la denuncia²⁵. De esta manera se requerirá al obligado tributario para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos del periodo voluntario a que se refiere el artículo 62.2 LGT. Si transcurre dicho periodo sin que el obligado haya procedido al pago, se iniciará el periodo ejecutivo de pago a no ser que el juez lo suspenda de manera expresa. Es decir, la regla general es que aunque haya un procedimiento penal iniciado no se paraliza el cobro de la deuda en sede administrativa. Sin embargo, el art. 305.5 CP atribuye al juez penal la competencia para suspender las acciones de cobro, siempre y cuando el investigado presente garantía de su pago. En caso de que el sujeto en cuestión no pueda presentar la garantía necesaria, también se podrá

²⁴ PALAO TABOADA, Carlos, “Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm.167 (2015), pp. 45-74.

²⁵ JUAN CASADEVALL, Jorje, “Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm 5-6 (2015), pp. 15-16, donde establece que “este novedoso *dies a quo* del período voluntario de pago puede ser difícil de determinar, sobre todo en relación a la denuncia que, a diferencia de la querella, no conoce un previo control *ad limine* en forma de admisión a trámite, sin perjuicio de que si el Juez Instructor la considera manifiestamente infundada o carente de relevancia pueda rechazarla de plano. En su caso, habría que entender que el Auto de incoación de Diligencias Previas juega el mismo rol que la providencia de admisión a trámite de la querella”.

acordar la suspensión de la ejecutividad del acto cuando dicha pudiere causar daños irreparables o de muy difícil reparación²⁶.

Si dicha petición de suspensión no prospera, se iniciará el periodo ejecutivo de pago para lograr por la vía de la ejecución forzosa el cobro de la deuda. Durante dicho periodo la AEAT dispone, de las facultades que le son concedidas por el art. 162 LGT de comprobación e investigación de manera plena la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, con el fin de asegurar o lograr el cobro de la deuda. De esta manera, ejerciendo su potestad de autotutela, la Administración Tributaria dictará una providencia de apremio que será notificada al obligado tributario y que dará lugar a la apertura de un procedimiento de apremio a partir del cual se procederá al embargo y a la venta de los bienes del obligado necesarios para hacer frente a la deuda tributaria.

La cantidad que la Administración Tributaria ejecute al obligado tributario será la que los órganos de inspección o de gestión han determinado como deuda tributaria, que puede diferir del calculo que haga el juez penal al respecto, pero que en el evento de que el proceso penal termine con sentencia condenatoria será utilizado en concepto de responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública. El posible desajuste entre ambas resoluciones merece un tratamiento específico que efectuaremos posteriormente en el presente trabajo.

3.5. El procedimiento sancionador

El procedimiento sancionador tributario, regulado en el Título IV de la LGT, se encarga de regular las sanciones que se deben imponer a aquellos obligados tributarios que hayan incurrido en comportamientos tipificados en la LGT como infracciones tributarias. Se configuran como tal tanto incumplimientos de deberes formales como de deberes materiales, de tal manera que entre ellos el art. 191 LGT establece que las mismas conductas que pueden ser objeto de delito fiscal, también lo podrán ser de infracción tributaria. La diferencia entre infracción administrativa y delito se encuentra tanto en la cuantía defraudada (la línea se

²⁶ En virtud de esta nueva previsión, se ha añadido el Título X bis a la LECrim que establece una regulación detallada del procedimiento a seguir y requisitos que deben tener las solicitudes de suspensión del cobro de la deuda.

sitúa en los 120.000 euros) como en la concurrencia de dolo y ánimo de ocultación en el sujeto. Por tanto, si unos hechos son constitutivos de delito no podrán serlo al mismo tiempo de infracción tributaria y consecuentemente no se podrán tramitar ambos procedimientos al mismo tiempo. Es por tal motivo que el art. 250.2 LGT prohíbe iniciar o continuar un procedimiento de sanción correspondiente a los mismos hechos que son objeto de un proceso penal, en virtud del principio de *ne bis in ídem*. En esta línea, MARTÍNEZ RODRÍGUEZ realiza un muy interesante análisis de la jurisprudencia del TC y del TS acerca del principio citado, afirmando que su vertiente material “supone que no se imponga duplicidad de sanciones en los casos en que se desprenda identidad de sujeto, hecho y fundamento”, mientras que en virtud de su vertiente procesal “un mismo hecho no puede ser objeto de dos procesos distintos”²⁷.

²⁷ MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, José Antonio, “El principio non bis in ídem y la subordinación de la potestad sancionadora administrativa al orden jurisdiccional penal.” *Noticias jurídicas* (2011), en: <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4617-el-principio-non-bis-in-ídem-y-la-subordinacion-de-la-potestad-sancionadora-administrativa-al-orden-jurisdiccional-penal/> [visitado el 1 de mayo de 2017].

4. Los sistemas de prejudicialidad en el delito contra la Hacienda Pública

En el transcurso de un proceso penal pueden plantearse las denominadas cuestiones prejudiciales, que se definen por guardar cierta relación con el fondo del asunto y la resolución de las cuales resulta necesaria para entrar a valorar la cuestión principal del proceso. Como explica AÑÓN CALVETE se trata de cuestiones conexas con la cuestión de fondo cuya resolución puede estar atribuidas a la competencia del mismo tribunal (no devolutivas) o bien de un tribunal de un orden jurisdiccional distinto (devolutivas), pero que en todo caso pueden dar lugar a un procedimiento y resolución independiente²⁸.

Las cuestiones prejudiciales más controvertidas en el marco de un juicio penal surgen cuando para la correcta resolución del caso el juez necesita considerar previamente aspectos de naturaleza jurídica distinta a la penal. Esto es precisamente lo que ocurre en los delitos fiscales, ya que al tener la consideración de norma penal en blanco, su supuesto factico se debe completar mediante la remisión a normas extra penales, en nuestro caso, la LGT y la ley del impuesto correspondiente. Consecuentemente, cuando el juez penal se enfrenta a un presunto delito contra la Hacienda Pública debe resolver en primer lugar si ha existido o no una obligación tributaria incumplida, así como la cuantía de la misma. Como indica RUIZ GARCÍA “la aplicación de la norma tributaria es un antecedente lógico-jurídico que ha de ser resuelto ineludiblemente para alcanzar el pronunciamiento penal. La adecuada resolución de la cuestión tributaria se erige de ésta manera en una cuestión previa”²⁹.

Llegados a este punto el legislador debe decidir si la resolución de esta cuestión prejudicial corresponde al propio juez de lo penal, o si bien es más adecuado que sea tratada por la Administración y, en su caso, la jurisdicción contenciosa-administrativa.

²⁸ AÑÓN CALVETE, Juan, “Cosa juzgada, prejudicialidad y litispendencia”, *El derecho* (2015), en: http://www.elderecho.com/tribuna/civil/Cosa-juzgada-prejudicialidad-litispendencia_11_883555001.html [visitado el 15 de febrero de 2017].

²⁹ RUIZ GARCÍA, José Ramón, “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Revista española de Derecho Financiero* núm.151, (2011), p.3.

Durante la historia legislativa de España, el encuadre de las cuestiones prejudiciales en los delitos fiscales ha mutado significativamente a raíz de varias modificaciones tanto del CP como de la LGT. Al haber podido constatar los aspectos prácticos que se suscitan en ambos sistemas hemos podido determinar las posibles ventajas e inconvenientes de cada uno, que a continuación sintetizamos.

4.1. El sistema de preferencia administrativa

La primera aproximación al delito fiscal fue llevada a cabo por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, configurando para su aplicación la denominada *prejudicialidad tributaria* en virtud de la cual se exigía la previa firmeza de las actuaciones administrativas para poder iniciar el proceso penal³⁰. Es decir, en aquel momento la determinación de la cuota tributaria era una cuestión prejudicial devolutiva y el juez de lo penal no podía actuar hasta que ésta no hubiera sido resuelta por la Administración Tributaria, o en su caso, la jurisdicción contenciosa-administrativa. Este sistema fue criticado por la doctrina, por ejemplo MUÑOZ CONDE, quien alegaba que dicho sistema impedía la correcta funcionalidad de la persecución penal del delito fiscal al no tan solo diferir mucho en el tiempo la posibilidad de sentencia condenatoria, sino también indirectamente subordinar la sanción penal a la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria³¹.

4.2. El sistema de preferencia penal

Tras la entrada en vigor de la CE de 1978, la incompatibilidad del sistema de preferencia administrativa con el nuevo texto fundamental se hizo manifiestamente evidente y el legislador, mediante la LO 2/1985, de 29 de abril,

³⁰ En la STS de 5 de noviembre de 1991 (RJ 1991\7948) el Tribunal Supremo estableció que el requisito de poner fin a la vía administrativa antes de acudir a la vía penal debía ser considerado como un requisito de procedibilidad.

³¹ MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal. Parte Especial*, Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996, p. 892, en cuya opinión la “prejudicialidad administrativa obstaculizaba una intervención directa del Derecho penal, permitiendo ‘arreglos’ y ‘componendas’ entre el contribuyente y la Administración que hacían luego imposible la exigencia de responsabilidad penal. Generalmente el contribuyente, cuando era requerido por la Inspección de Hacienda, ofrecía los datos que se le pedían, firmaba el acta e inspección y aceptaba la correspondiente multa, con lo que el asunto cuando llegaba a la jurisdicción penal competente, si es que llegaba, quedaba diluido en la nada, pues no se podía demostrar ni perjuicio, ni dolo, ni ninguno de los elementos constitutivos del tipo penal”.

de reforma del CP, y la Ley 10/1985, de 26 de abril de modificación de la LGT estableció el sistema de preferencia penal aún vigente en nuestro ordenamiento. Este implica que el proceso penal por delito fiscal se puede iniciar sin necesidad de agotar previamente la vía administrativa, de modo que cuando la Administración Tributaria detecta indicios de delito debe presentar querrela o denuncia ante la jurisdicción penal que incoará el procedimiento inmediatamente, resolviendo la cuestión prejudicial en el mismo órgano.

Pero una vez llegados a este punto, salió a la luz otro problema derivado de la aplicación de la preferencia penal: ¿Cuál debe ser la situación de los procedimientos tributarios en marcha una vez se ha pasado el tanto de culpa al juez penal? La respuesta a dicho interrogante ha sido elaborado por el legislador de dos maneras distintas que trataremos a continuación.

4.2.1. Suspensión del procedimiento tributario sancionador

En un primer momento, las citadas modificaciones legales del CP y de la LGT de 1985, establecieron la paralización del procedimiento sancionador cuando se detectaran indicios de delito, pero sin embargo permitieron la continuidad de los procedimientos de gestión, inspección, recaudación e revisión.

Dicha paralización del procedimiento sancionador se presentó como una exigencia derivada del principio de *ne bis in ídem*³², de manera que la presentación de denuncia o querrela impedía el desarrollo de cualquier actuación administrativa sancionadora concurrente con la investigación criminal, prohibiendo la acumulación de sanción penal y administrativa. En este sentido, el Tribunal Constitucional declaró que “unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado”³³.

Pero la citada reforma solo operó respecto el procedimiento sancionador, y por tanto los demás procedimientos tributarios podían seguir tramitándose una vez se hubiera remitido el tanto de culpa al juez penal, tramitándose de manera

³² Consistente en la prohibición de que una persona sea sancionada dos veces por los mismos hechos, en este caso se trata de evitar la concurrencia de sanción penal con la sanción tributaria administrativa, regulado en el art.25 CE.

³³ Fundamento jurídico segundo de la STC de 3 de octubre de 1983 (núm. 77/1983).

simultánea el procedimiento penal y el administrativo, y terminando este último con un acto administrativo que sería susceptible de los correspondientes recursos, económico-administrativo y contencioso-administrativo. De esta manera, como indica RAMÍREZ GÓMEZ, cabía la posibilidad de que pudiesen coexistir dos procedimientos judiciales sobre los mismos hechos, uno en sede contenciosa-administrativa resultante del recurso presentado contra el acto administrativo con el que hubiera finalizado el proceso tributario y otro en sede penal en el que se enjuiciaría la posible comisión de delito fiscal³⁴. La aplicación de este sistema conllevaba el peligro de resoluciones contradictorias, ya que si la sentencia del juez contencioso-administrativo determinaba la inexistencia de deuda tributaria, el juez penal no quedaba vinculado a ella y podía condenar al mismo sujeto por fraude fiscal asumiendo previamente la concurrencia de deuda tributaria superior a 120.000 euros.

4.2.2. Suspensión de todos los procedimientos tributarios

Para poner solución a la anterior situación, la Ley 25/1995 de 20 de julio, de reforma de la LGT, extendió legalmente, aunque de manera tácita, el efecto suspensivo en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública al resto de procedimientos tributarios. De tal modo que ante indicios de conductas constitutivas de delito contra la Hacienda Pública la AEAT debía parar todas sus actuaciones, dejando que fuera la jurisdicción penal quien siguiera exclusivamente con la tramitación del caso.

Sin embargo, este sistema tampoco estuvo exento de críticas, ya que al paralizar la liquidación y recaudación de la deuda en sede administrativa suponía una demora en el cobro de la deuda, pues la Administración debía esperar que el juez penal dictara la oportuna sentencia y transcurriera el periodo de pago voluntario para proceder a la apertura del procedimiento de recaudación, transcurso de tiempo que tendía a alargarse mucho y podía conllevar el peligro de ocultación de bienes o derechos por parte del investigado.

³⁴ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, “Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública”, *cit.*, p. 57-98.

4.3. El sistema mixto introducido por la LO 7/2012 y la Ley 34/2015

La entrada en vigor de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el CP, y la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación a la LGT, han supuesto un cambio en la configuración del modelo prejudicialidad que debe operar en los casos de delitos contra la Hacienda Pública, siendo de aplicación todas las especificidades que hemos detallado al epígrafe tercero sobre la incidencia de la detección de indicios delictivos en el trámite de los distintos procedimientos tributarios.

El cambio más significativo, a nuestro modo de ver, es la introducción del apartado quinto del art. 305 CP, que permite la continuación de las actuaciones de la Administración Tributaria en los supuestos en los que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública en procedimientos tributarios de inspección, gestión y recaudación (a no ser que el juez decreta lo contrario al operar alguna de las excepciones previstas por ley), manteniéndose sin embargo la suspensión del procedimiento sancionador. En la misma línea, la Ley 34/2015 incorpora un nuevo Título VI denominado “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública”, en el que se detalla el transcurso y la continuidad de los procedimientos tributarios en caso de indicios de delito. Se prevé pues, en ambas regulaciones, la práctica por parte de la AEAT de una liquidación vinculada al delito que será ejecutiva, y que remitirá a la jurisdicción penal al mismo tiempo que procederá a su cobro por vía de apremio, a no ser que judicialmente se acuerde su suspensión.

La finalidad de esta medida se justifica en el preámbulo de dichos textos legales, tanto en la necesidad de incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada, como en evitar la diferencia de trato entre el infractor tributario y el autor de un delito contra la Hacienda Pública, ya que mientras al primero se le abría inmediatamente un procedimiento de recaudación a no ser que pagara o garantizara la suspensión del mismo, el segundo gozaba de una suspensión automática de la ejecutividad del acto administrativo al ser notificado de la interposición de denuncia o querrela penal en su contra.

Como indica CASTRO SALILLAS, el nuevo sistema de relación entre proceso administrativo y penal ha sido puesto en duda por la doctrina, que advierte que este podría llegar a alterar el sistema de prejudicialidad penal vigente en nuestro ordenamiento³⁵. Pero a nuestro juicio, la instauración de este sistema no produce un cambio sustancial en el sistema de prejudicialidad penal establecido por la jurisprudencia que desarrolla los artículos 3 y 4 de la LECrim³⁶, de los cuales se deduce que si el contenido de la cuestión prejudicial se encuentra íntimamente ligado al hecho punible el juez penal deberá resolverla. De esta manera, la determinación de la cuota defraudada se consolida como una cuestión prejudicial no devolutiva en el proceso penal por fraude fiscal. Nosotros creemos que dicho principio no ha resultado modificado con la reforma, ya que aunque la AEAT tenga competencia para dictar una liquidación vinculada al delito, ésta en ningún momento resulta vinculante para el juez. Es decir, el juez de lo penal sigue teniendo competencia para determinar la cuantía de la deuda tributaria defraudada³⁷. Lo que resulta particular en este sistema y por ello merece el calificativo de *mixto*, es que la determinación de la deuda defraudada se hace en dos órganos distintos paralelamente, pudiendo la AEAT recaudar la liquidación que haya efectuado sin esperar a la resolución judicial que contendrá otra liquidación efectuada por el juez.

³⁵ CASTRO SALILLAS, Gabriel, *¿Mejoras técnicas o incremento de la eficacia recaudatoria?* Estrategia financiera núm.306 (2013), p.3, donde critica el paralelismo procedimental y la posibilidad de cobro de una deuda no determinada por el juez penal, en aras de que la determinación cuota defraudada debe ser únicamente realizada por el orden jurisdiccional penal por tratarse de una cuestión prejudicial no devolutiva y, por tanto, de su privativa competencia.

³⁶ Entre otras, STS 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991\5209) y la STS de 30 de octubre de 2001 (RJ 2001\9089) afirman que la determinación de la cuota defraudada es un elemento objetivo del delito que debe ser tratado en el proceso penal.

³⁷ En este sentido, el Informe de 28 de junio de 2012 del CGPJ sobre el Anteproyecto previo a la LO 7/2012 afirmó que “según doctrina jurisprudencial pacífica, la determinación de la cuota defraudada es una materia reservada al orden jurisdiccional penal, pues se trata de una cuestión prejudicial no devolutiva que, al amparo de lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578 y 2635), debe resolver el órgano jurisdiccional penal”. Consejo General del Poder Judicial, *Informe de 28 de junio de 2012 sobre el Anteproyecto previo a la LO 7/2012*, 2012.

Vemos como la nueva regulación trata de superar los defectos e inconvenientes puestos de manifiesto por los anteriores sistemas de preferencia de suerte que, a nuestro juicio, pone fin a los siguientes problemas:

- Problemas del sistema de preferencia administrativa: en sistema mixto no será necesario agotar la vía administrativa para acudir a la jurisdicción penal, solucionando así el problema de la difusión de la sanción penal.
- Problemas del sistema de preferencia penal con la suspensión únicamente del procedimiento sancionador: el modelo actual es muy parecido a éste sistema, pero sin embargo pone remedio a uno de sus principales inconvenientes, este es el peligro del paralelismo de procedimientos judiciales y la posibilidad de sentencias contradictorias. Para ello elimina la posibilidad de recurrir la liquidación vinculada al delito realizada por la AEAT ante la jurisdicción contenciosa-administrativa.
- Problemas del sistema de preferencia penal con la suspensión de todos los procedimientos tributarios: la nueva regulación permite la continuidad de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, tratando de acabar con la difusión en el tiempo de la cuota defraudada que producía el impedimento de la apertura del procedimiento recaudatorio hasta que hubiera pronunciamiento judicial firme. Para ello, se permite el cobro de la cuantía defraudada antes de dicho momento procesal.

Sin embargo, el sistema mixto ha dejado sin solucionar algunos problemas de las anteriores regulaciones, creando además nuevos inconvenientes prácticos:

- La remisión del expediente elaborado por la AEAT al juez penal al pasarle el tanto de culpa, puede provocar que la sentencia penal se dicte utilizando datos de dicho expediente para la obtención del cual

no se han respetado todas las garantías que se tendrían que haber tenido en cuenta de haberse efectuado en un proceso penal.

- Establecer la continuidad de los procedimientos tributarios de gestión, inspección y recaudación cuando se detectan indicios de delito implica una duplicidad procedimental que podría llevar a la ejecución anticipada de cantidades dinerarias que difieren de la luego dictada en sentencia condenatoria. Es decir, nada impide que la AEAT avance en el procedimiento de manera más rápida que la jurisdicción penal, dicte y ejecute una liquidación que difiera de la que posteriormente establezca el juez en sentencia.

Ninguno de los modelos de configuración de la relación entre la jurisdicción penal y la Administración Tributaria está libre de críticas, ya que lograr un sistema en el cual ambos órganos encajen a la perfección supondría un cambio profundo en los pilares del sistema jurídico español, pasando seguramente por la creación de órganos especializados en la detección y enjuiciamiento de delitos fiscales. Aunque de *lege ferenda* esta propuesta resulte realmente atractiva, de momento lo más razonable y cercano a la realidad es tratar de encontrar el menos perjudicial de los sistemas de prejudicialidad.

Nosotros creemos que lo más razonable es la instauración del sistema de suspensión de los procedimientos tributarios cuando la AEAT detecte indicios de delito, así como la continuidad del proceso penal cuando surja la cuestión prejudicial correspondiente para que ésta sea enjuiciada por el propio juez penal. Seguimos dicha línea en virtud de la salvaguardia y respeto de los siguientes principios y garantías jurídicas que posteriormente desarrollaremos:

- i. Garantías del investigado en un proceso penal: la utilización del expediente tributario como prueba fáctica en el proceso penal puede llegar a suponer una merma del derecho del investigado a no declarar contra sí mismo.

- ii. El principio de separación de poderes: el hecho de que la Administración pueda ejecutar el patrimonio de una persona en calidad de responsabilidad civil derivada del delito cuando este aún no ha sido condenado en sentencia firme, puede conllevar la invasión de competencias propias del poder judicial por parte del poder ejecutivo.

5. La confrontación entre el derecho a la no autoincriminación en un proceso penal y la obligación de colaboración en el procedimiento tributario

Los derechos que tiene constitucional y legalmente reconocidos el ciudadano en un proceso administrativo y en un proceso penal presentan considerables diferencias que merecen un examen pormenorizado. En lo que a este trabajo nos compete, su estudio es de utilidad para analizar su encaje cuando nos encontramos en la descrita situación de paralelismo procedimental entre un proceso penal por fraude fiscal y un procedimiento tributario.

El derecho penal dispone de unos principios propios que reconocen al investigado y al acusado en un proceso penal una posición de especial garantía y consideración, y que deben ser respetados durante todo el transcurso de un proceso penal, entre los cuales se encuentran el derecho a la igualdad de armas, el derecho de defensa o el derecho a la presunción de inocencia. Dentro del derecho de defensa, quedan incluidos los derechos de no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, reconocidos expresamente por el art. 24.2 CE y el art. 520.2b). Estos se engloban dentro del derecho a la no autoincriminación que, como indica RUBIO EIRE, se encuentra íntimamente vinculado a los principios de *in dubio pro reo*, igualdad de armas, y de respeto a la dignidad humana, e implica la facultad de toda persona sometida a un proceso penal de no aportar pruebas o hacer declaraciones que puedan ser utilizadas para sustentar su acusación, así como a negarse a contestar o facilitar aquello de lo que pueda derivarse su culpabilidad penal³⁸.

Por el contrario, en el ámbito administrativo tributario, aunque el art. 34 LGT enumera cuales son los derechos y garantías de los obligados tributarios, no se les atribuye una posición de garantía tan amplia como la concedida por el derecho penal. Es más, en el derecho tributario sancionador en el que en un principio deberían imperar los principios comunes que la CE atribuye al *ius puniendi*³⁹,

³⁸ RUBIO EIRE, José Vicente, “El derecho de un acusado en el procedimiento penal a no ser forzado a realizar ninguna actividad humana que pueda provocar su autoincriminación”. *El derecho*, (2013), en: http://www.elderecho.com/penal/procedimiento-realizar-actividad-provocar-autoincriminacion_11_543805002.html [visitado en 5 de abril de 2017].

³⁹ Así lo entendió el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 8 de abril de 1991 (núm. 18/1981) cuando manifestó que “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos

tanto desde una perspectiva sustantiva (principio de legalidad del art. 25 CE, que implica que el establecimiento de infracciones y sanciones debe hacerse de acuerdo con el principio de tipicidad y de no retroactividad), como desde una perspectiva procedimental (respeto a la posición del investigado de acuerdo con el art. 24 CE), la ley tributaria ha hecho una aplicación matizada de estos principios constitucionales. En concreto, el art. 178 LGT acepta la aplicación de los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia, pero al mismo tiempo deja claro que la potestad sancionadora tributaria queda sometida a las especialidades que imponga la propia ley. Es decir, los principios penales no son de aplicación directa ni siquiera en el ámbito de un proceso sancionador tributario, una notable singularidad que va ligada a la ausencia de garantías plenas.

Además, el derecho tributario impone, a través de la LGT y las leyes que regulan de manera específica el régimen de cada tributo, una serie de deberes del obligado frente la administración para facilitar y fomentar la colaboración en la tarea de administración de tributos. El art. 93 LGT impone tanto a particulares como a funcionarios, ya se trate de personas físicas o jurídicas públicas o privadas o entidades sin personalidad jurídica que puedan ser sujetos de derecho, la obligación a presentar ante la administración todo tipo de datos, informes, antecedentes y justificantes relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones que le sean requeridos. Es decir, se trata de cualquier tipo de información que tenga transcendencia tributaria y bajo todo tipo de soporte.

A pesar de la amplia potestad de la Administración para obtener información, tal poder tiene obviamente unos límites fijados por ley que deben ser respetados. Aunque el incumplimiento de tales obligaciones no podrá ampararse en el secreto bancario, los funcionarios y profesionales oficiales (registradores y notarios) si pueden no suministrar la información requerida por la Administración en base al secreto de correspondencia, el secreto de los datos facilitados a la administración de carácter estadístico y el secreto del protocolo notarial (aunque reducido al reconocimiento de hijos y cuestiones relativas al régimen económico

matices al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado tal y como refleja la propia Constitución” (FJ 2).

matrimonial). Por otro lado, los profesionales no oficiales pueden no facilitar los datos que afecten al honor y la intimidad de sus clientes, al ser estos datos personales y de carácter no patrimonial, así como datos de carácter confidencial de los que se tenga conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios de asesoramiento y defensa.

El art. 95 LGT establece como medida de garantía, el carácter reservado de los datos facilitados a la AEAT, en otras palabras, sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos y por lo tanto no pueden ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que dicha cesión de los datos tenga por objeto la colaboración con las demás administraciones. El artículo citado incluye una enumeración de aquellas situaciones en las que la Administración tributaria debe facilitar datos a las otras administraciones, por lo que aquí nos interesa es de muy importante consideración el siguiente apartado: “a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada”. Es decir, en el enjuiciamiento de un delito público o semipúblico como es el delito contra la Hacienda Pública, la AEAT tiene la obligación de facilitar al juez penal que tramite el caso concreto la información que éste le requiera para el correcto desarrollo del proceso penal.

El problema surge de esta manera, en el momento en el que la información facilitada por el obligado tributario a los órganos de inspección pueda tener virtualidad en el proceso penal por delito fiscal que posterior o simultáneamente se incoe sobre la misma persona. Sin embargo, debemos tener presente que no toda manifestación del obligado en el proceso tributario va a poder tener consideración de declaración auto-inculpatoria, sino que en conformidad con la tesis de GÓMEZ CABRERA solo podrá tener dicha calificación aquel material cuya existencia depende de la voluntad personal del sujeto y contiene una declaración en sí mismo⁴⁰. Es decir, debe tratarse de aportaciones del obligado al

⁴⁰ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, “Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Mc-Graw Hill (1998), p. 265, en el cual afirma que “los únicos datos obtenidos en el curso de una inspección que no podrían ser utilizados en un procedimiento sancionador serían los aportados por el sujeto a requerimiento

poder público que tengan por objeto las causas o motivos por las que cometió la correspondiente infracción, pues dicho elemento subjetivo, junto con el importe de la cuota defraudada, es el que atribuye transcendencia penal a la defraudación tributaria. Consecuentemente, los documentos con carácter puramente objetivo no pueden resultar en este sentido inculpativos⁴¹. Además dichas manifestaciones deben haber sido realizadas bajo coacción, que indudablemente existe en los deberes de colaboración exigidos por la normativa tributaria a los ciudadanos cuya inobservancia está tipificada como infracción tributaria en el art.203.1a) LGT sancionable con multa pecuniaria⁴².

Tratar de conciliar el respeto a las garantías constitucionales con el deber de colaborar en la administración de tributos no es tarea fácil, para ello creemos que podrían adoptarse dos posibles soluciones:

- Configurar el derecho de rehusar los requerimientos de la Administración por aquellos obligados tributarios ante los cuales se haya presentado denuncia por fraude fiscal.
- Configurar el deber de la Administración Tributaria de poner en conocimiento del juez penal de cuales de los elementos probatorios obtenidos por la gestión e inspección de tributos se puede desprender la autoinculpación del obligado tributario respecto a la presunta defraudación tributaria.

Respecto la primera opción, señala ALONSO GONZÁLEZ que “el ciudadano debería ser tratado como un posible investigado por delito contra la Hacienda

individualizado y cuyo único soporte material sean las manifestaciones, orales o escritos, del propio obligado”.

⁴¹ La STC de 26 de abril de 1990 (núm. 76/1990) deja claro que “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” (FJ 5).

⁴² Cuando se infrinja la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 LGT, el art. 203.4 LGT establece que “se impondrá una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional de hasta el tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros (...). En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores”.

Pública y consecuentemente deber ver atenuado su deber de aportar elementos de prueba que puedan utilizarse para sustentar su acusación”⁴³. Pero a nuestro modo de ver, resulta altamente peligroso permitir que el obligado tributario pueda quedar eximido de su deber legal de aportar información, ya que se estaría perjudicando enormemente la tarea de la AEAT de determinar la cuantía exacta de la cuota tributaria, tarea de igual o más importancia en los casos que la conducta del obligado pueda ser considerada delictiva.

Por tanto, el único modo de preservar el derecho fundamental a la no autoincriminación es no incorporar al expediente de denuncia las declaraciones manifestadas por el obligado tributario de los que pueda desprenderse el carácter doloso del incumplimiento tributario y si no se hiciere de este modo dichas manifestaciones no podrían ser utilizadas en el proceso penal. En la línea de lo expuesto en la tesis doctoral de IGLESIAS CAPELLAS⁴⁴, si dichos elementos inculpativos se incorporaran a la denuncia, el contribuyente que colabore con la Administración en la determinación de su cuota tributaria, vería empeorada su situación procesal respecto a quien hubiera desatendido los requerimientos de información que le son dirigidos.

Consideramos pues que los materiales cuya aportación se pueda calificar como declaración auto-inculpatoria no deberían utilizarse como fundamento legítimo de la imposición de sanciones penales. Dicha posición resulta además apoyada por la jurisprudencia del TEDH que interpreta el art. 6 del CEDH⁴⁵. Aunque dicho precepto no contenga una referencia expresa al derecho a no auto-inculparse, el TEDH lo considera incluido dentro del derecho a un proceso equitativo. En la

⁴³ ALONSO GONZÁLEZ, L.M, “El derecho a no inculparse en el procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Revista de Contabilidad Financiera*, núm. 237 (2002), p.55.

⁴⁴ IGLESIAS CAPELLAS, Joan, “Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación”. *Tesis doctoral defendida en la Universidad Autónoma de Barcelona*, 2012, p. 22.

⁴⁵ Art. 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950: “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”.

sentencia de dicho tribunal *Saunders v. Reino Unido* de 17 de diciembre de 1996 se resuelve sobre la virtualidad otorgada en el proceso penal a las declaraciones efectuadas bajo coacción en el curso de una inspección administrativa, en este caso, el Departamento de Comercio e Industria británico. En el párrafo 74 de la sentencia el TEDH afirma que “el interés público no justifica que las respuestas obtenidas por la fuerza en una investigación no judicial se utilicen en la vía penal para inculpar al sujeto que ha dado dichas respuestas”. En el fallo, se establece que el Reino Unido ha infringido el art. 6 del CEDH, pues resulta contrario al mismo que se haya otorgado transcendencia penal a las manifestaciones del demandante bajo coacción ante los inspectores administrativos. Como indica SANZ DÍAZ PALACIOS tal criterio sería de aplicación en procesos penales por delito contra la Hacienda Pública, en cuanto a los materiales aportados coactivamente a la Inspección de los tributos por el obligado tributario⁴⁶.

Por lo que hace a la jurisprudencia española, el TC se pronunció al respecto en sus sentencias 18/2005 de 1 de febrero (RTC 2005\18) y 68/2006, de 13 de marzo (RTC 2006/68). En ellas se tratan dos casos en los que se tramitó un proceso inspector tributario ante una determinada sociedad en el que se aportaron manifestaciones de manera coactiva que posteriormente fueron utilizadas en un proceso penal por fraude fiscal. Se reconoce la aplicabilidad de la jurisprudencia del TEDH, pero sin embargo en ambos casos el TC determinó que no se había vulnerado el derecho a no auto-incriminarse al no apreciarse identidad subjetiva entre la persona que facilitó la información y la que finalmente fue condenada penalmente. Como indica ROMERO FLOR en su análisis de dichas sentencias, el TC determina que para apreciar que ha existido vulneración del derecho a la no autoinculpación se debe de haber utilizado en el proceso información facilitada de modo personal por el investigado a los órganos de inspección⁴⁷.

⁴⁶ SANZ DÍAZ PALACIOS, José Alberto, “El derecho a no declarar contra i mismo. La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria el proceso penal por delito fiscal”, *Análisis tributario* (2003), pp. 22-24, 2017 en: <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/2326/Autoinculpaci%C3%B3n1.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [visitado el 5 de abril de 2017].

⁴⁷ ROMERO FLOR, Luis María, “Deberes Tributarios vs derechos humanos: el derecho a no auto inculparse en el procedimiento tributario”. *El tiempo de los derechos*, núm. 5 (2014), p.5.

En definitiva, creemos que el hecho de imponer a un obligado tributario una condena penal, utilizando como fundamento los datos que el mismo tuvo que proporcionar bajo la amenaza de sanción, estaría vulnerando su derecho a no auto-incriminarse e invirtiendo la carga de la prueba del elemento subjetivo del delito. En apoyo de dicha tesis, LÓPEZ MARTÍNEZ afirma que la recaudación liquidar de deudas vinculadas al delito durante la instrucción del proceso penal “resulta difícilmente compatible con los derechos y garantías de los administrados en su doble condición de obligado tributario y de imputado”⁴⁸.

Para evitar dicha situación, lo más acorde con los principios constitucionales de prevalencia de la jurisdicción penal y el que más respeta los derechos del investigado en el proceso penal es evitar la incorporación de dichas manifestaciones en el expediente penal. Se podría criticar a éste sistema la dificultad con la que se encuentran las autoridades para proveerse de pruebas para intentar demostrar una supuesta infracción, pero creemos que ésta no es razón suficiente para justificar la violación de un derecho fundamental como el derecho de defensa, y mucho menos, si dichas pruebas, podrían ser obtenidas por medios alternativos a la colaboración coactiva del acusado.

⁴⁸LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, “Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)”, *Quincena Fiscal*, núm.4/2016 (2016). p. 8.

6. La confrontación entre la separación de poderes y la ejecución anticipada de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública

Entendemos por responsabilidad civil derivada del delito aquella obligación que tiene el autor de un delito de reparar los daños y perjuicios que su actividad ilícita pudiera haber ocasionado, regulada en los artículos 109 y siguientes del CP. En el caso de los delitos fiscales, se traduce en el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, es decir, la cantidad debida dejada de ingresar por el contribuyente.

El régimen actual de recaudación de responsabilidad civil derivada del delito en los delitos fiscales resulta especialmente peculiar, ya que la Administración Tributaria puede proceder a su ejecución previamente a la firmeza de la sentencia penal que en su caso condene a un sujeto por fraude fiscal, basándose en la liquidación vinculada al delito realizada por la propia AEAT en vez de la judicial. Aunque algunos autores como DE MIGUEL CANUTO afirmen que en este caso la responsabilidad civil derivada del delito se configura como una obligación *ex lege* que tiene su fundamento en el carácter indisponible de la deuda tributaria y que consecuentemente puede ser ejecutada antes del pronunciamiento judicial al no alterar su naturaleza su implicación con el delito⁴⁹, nosotros creemos que tal razonamiento no puede ser defendido, al chocar con la discordancia que se da en la práctica entre la determinación de la magnitud defraudada por la AEAT por una parte y por la jurisdicción penal por otra. La determinación de la responsabilidad civil derivada del delito deriva de la existencia de delito y de la cuantía de la obligación tributaria incumplida, cuestiones que en el actual modelo de prejudicialidad deben ser resueltas por el juez penal. Es más, la propia LGT reconoce la posibilidad de dicha situación de desajuste, al prever en el art. 277.2 LGT posibles soluciones para cada caso, atendiendo a la índole del pronunciamiento judicial. De ser la sentencia condenatoria y determinante de una cuota defraudada inferior a la establecida en vía administrativa deberá ajustarse el acto administrativo de liquidación, procediendo la Administración Tributaria a realizar un acuerdo de modificación del mismo, sin que ello afecte al

⁴⁹ DE MIGUEL CANUTO, Enrique, “Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública” *Revista Quincena Fiscal*, num.10 (2016), p. 2.

procedimiento recaudatorio efectuado. Como en este caso el condenado habrá pagado una cuantía mayor a la que le corresponde según la sentencia judicial, se deberá proceder a la devolución del exceso⁵⁰. Como señala RAMIREZ GÓMEZ “se producirá así una devolución, en concepto de ingreso indebido, de las cuantías liquidadas que el Tribunal no haya considerado delictivas”⁵¹. Además, debemos tener en cuenta que el importe no incluido en la liquidación realizada por el juez, si puede constituir deuda tributaria en aplicación de las normas del impuesto afectado, para evitar que el sujeto activo del delito deje de tributar por esa cuantía CALVO VERGUEZ propone la modificación de la liquidación no vinculada al delito que la AEAT hubiera realizado, modificando la cantidad deducida en la misma resultante de la inicial liquidación vinculada al delito, aunque la redacción actual del art. 257 LGT nada prevé al respecto⁵².

Por el contrario, si la cuantía judicialmente determinada resulta superior a la prevista en la liquidación administrativa al haberse apreciado la concurrencia de dolo y animo de defraudación en elementos no considerados por la Administración, deberá procederse a la ejecución de la diferencia mediante el correspondiente acto de ejecución de sentencia.

Finalmente, si la resolución judicial incluye pronunciamiento absolutorio, deberá anularse la liquidación administrativa vinculada al delito y devolverse al obligado las cantidades ejecutadas a tal efecto. Cabe también destacar que si el fundamento de la absolución resulta ser la inexistencia de la obligación tributaria se deberán retrotraer las actuaciones de los órganos de inspección al momento anterior en el que se dictó la liquidación vinculada al delito, debiendo continuar con el proceso

⁵⁰ Siendo de aplicación a tal efecto las normas tributarias sobre devoluciones de ingresos y reembolso del coste de las garantías.

⁵¹ RAMIREZ GÓMEZ, Salvador, “La actuaciones de la administración tributaria en supuestos de delito contra la hacienda pública”, *cit.*, p. 38.

⁵² CALVO VERGUEZ, J., considera que, en estos casos, “deberá procederse igualmente a ajustar la liquidación ordinaria, aplicándose las normas generales sobre devolución de ingresos indebidos y reembolso del coste de las garantías” en “El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT (RCL 2003, 2945), *Revista Quincena Fiscal*, 11(2016), p. 48.

tributario, pero quedando esté vinculado a los hechos probados establecidos en la sentencia penal. En cambio, si hay absolución pero el juez no determina como hecho probado la inexistencia de la obligación, los órganos inspectores si podrán proceder a investigar, de acuerdo con los medios que le son propios, la posible obligación tributaria incumplida.

Una vez se haya procedido, en su caso, al acto de rectificación⁵³ de la liquidación administrativa, éste debe ser trasladado al juez y a las partes y tendrá la consideración de acto de ejecución de sentencia. El art. 999 LECrim permite en estos casos que el obligado al pago presente su disconformidad al respecto en el plazo de 30 días desde su notificación, previa audiencia del Ministerio Fiscal, el juez procederá a resolver mediante auto si la modificación resulta conforme con la sentencia o si por el contrario se debe ajustar.

Conviene también destacar el nuevo supuesto de responsabilidad solidaria introducido en el art. 258 LGT, por el cual responderán de manera solidaria de la deuda tributaria quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos delictivos y se encuentren imputados en el proceso penal o hubiesen sido condenados como consecuencia de dicho proceso. Dicha declaración de solidaridad se configura como un acto de recaudación que puede realizar la Administración a partir del momento en el que se produzca la imputación del sujeto, pero sin esperar a la finalización del proceso penal, y pudiéndose solo impugnar en lo que respecta al alcance de la responsabilidad global. PALAO TABOADA afirma que “el artículo 258 hace un pronunciamiento sobre responsabilidad civil derivada del delito que no le corresponde y que interfiere de forma relevante la regulación del Código Penal sobre las consecuencias civiles derivadas de la infracción penal”⁵⁴. Es decir, la

⁵³ El régimen de revisión y recursos contra esta liquidación será el propio de toda liquidación tributaria practicada por la Administración, regulado en el Título V de la LGT/2003, con la sola particularidad de que no podrán ser impugnados los hechos considerados probados en la sentencia penal.

⁵⁴ PALAO TABOADA, Carlos, “Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT”, cit, pp. 45-74.

AEAT no solo tiene competencia para proceder al cobro de la deuda tributaria que determine en la liquidación vinculada al delito antes de que esta sea confirmada o modificada en sentencia, sino que también puede extender la responsabilidad de su pago a personas distintas al obligado tributario.

Dicho sistema constituye a nuestro modo de ver una injerencia en la potestad que el art. 117 CE atribuye a los jueces de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en virtud del principio de la tutela judicial efectiva. Así lo vio la Magistrada Sra. Sáez Rodríguez en su Voto Particular al Informe del Anteproyecto del CGPJ, en el que afirma que “se determina por la Administración tributaria, previamente, la culpabilidad y la cuota defraudada -que constituye la responsabilidad civil y es, además, no lo olvidemos, un elemento típico del delito- y la ejecutan antes de que se dicte sentencia penal mediante un procedimiento de apremio administrativo que no se articula como una potestad del órgano judicial penal -como así se establece en el art. 305.5 y 7 CP-, sino que se impone al órgano penal, con olvido de que es a él -y no a la Administración- al que la CE atribuye la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado”⁵⁵. Es decir, la Administración Tributaria pasa a ocupar tareas propias de la jurisdicción penal al tener la potestad de compeler a un ciudadano al pago de responsabilidad civil derivada de un delito por el cual aún no ha sido condenado, de manera que no solo deja al investigado en una situación de inseguridad jurídica total al no saber si la cantidad que se le está ejecutando va a ser definitivamente la dictada en sentencia, sino que hasta puede llegar a alterar el sistema de división de poderes característico de cualquier Estado de Derecho, atribuyendo al poder ejecutivo facultades propias del poder judicial.

Como bien ha puesto de manifiesto MARTÍN QUERALT, resulta complicado comprender cuales puedan ser las ventajas derivadas de este sistema de ejecución, “ya que aquellas incidencias que surjan de la ejecución de una pena criminal, por más que puedan llegar a ser de contenido pecuniario, habrán de resolverse por el Juez o Tribunal que las hubiese dictado. En cierta medida se está contribuyendo a

⁵⁵ Consejo General del Poder Judicial, *Informe al Anteproyecto de la reforma de la LGT de fecha 30 de septiembre de 2014*, 2014.

la confusión procedimental, en perjuicio de la pretendida eficacia administrativa”⁵⁶.

También se ha mostrado muy crítico con la nueva regulación SÁNCHEZ PEDROCHE, para quien la misma supone una interferencia de la Administración en las facultades exclusivas del juez instructor o de lo penal, al tener facultad de determinar una liquidación vinculada a un delito que debería estar *sub iudice* y pendiente del proceso judicial, asimismo como el importe de la responsabilidad derivada de la comisión del delito⁵⁷.

En definitiva, una alteración tan grande de nuestro sistema jurídico no puede venir justificada por la necesidad de evitar que en un futuro se haga ilusorio el cobro de la deuda tributaria, pues como muy acertadamente apunta TEJERIZO LÓPEZ el derecho procesal penal ya cuenta con un amplio abanico de actuaciones como pueden ser las medidas cautelares, para evitar dicha situación⁵⁸. El afán recaudatorio no puede suponer una apropiación de las competencias penales, ni otorgar potestades a la Administración para avanzarse en la ejecución de fallos judiciales aun no dictados, de lo contrario estaríamos ante una institución viciada de inconstitucionalidad al afectar gravemente a las funciones atribuidas a la jurisdicción.

Nosotros defendemos como solución al posible problema de posible ocultación de los bienes por parte del investigado, la utilización de las medidas de cautelares propias del proceso penal. Es decir, sería preferible que el juez instructor en el ejercicio de sus legítimas funciones, sea quien decida cuando solicitar el apoyo de la AEAT para ejecución anticipada de los bienes del sujeto activo.

⁵⁶ MARTÍN QUERALT, Juan, “Delito fiscal: una crispada relación entre Derecho Tributario y Derecho Penal (II)”. *Tribuna Fiscal*, núm. 243 (2010), p. 7.

⁵⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés, “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 381, (2014), p. 36.

⁵⁸ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la hacienda pública” *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 170 (2016), p.15.

7. Conclusiones

Tras el análisis de la regulación sobre el delito contra la Hacienda Pública y de la configuración de la relación entre la jurisdicción penal y la Agencia Tributaria para su correcta persecución y enjuiciamiento, podemos afirmar la tesis que anunciábamos en nuestra introducción: el régimen actual de asistencia entre la jurisdicción penal y la AEAT vulnera el derecho a la no autoincriminación y pone en duda el principio de separación constitucional de poderes.

Para llegar a la mencionada conclusión hemos hecho hincapié en primer lugar en los elementos necesarios para la consecución de fraude fiscal, viendo que su característica principal consiste en la defraudación de una cuantía derivada del incumplimiento de una obligación tributaria. Dicha irregularidad tributaria será constatada mayoritariamente por la Agencia Tributaria y cuando la conducta investigada presente indicios delictivos, los funcionarios correspondientes deberán pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal para la incoación del respectivo proceso penal por fraude fiscal, permitiéndose en tal caso la continuidad de los procedimientos tributarios de gestión, inspección y recaudación, pero sin embargo ordenándose la paralización del procedimiento sancionador, en aras del principio de *ne bis in ídem*.

Asimismo, ha resultado fundamental para este trabajo analizar los diversos sistemas de prejudicialidad en los que se ha articulado la regulación del fraude fiscal en la historia legislativa de España, que hemos resumido en el llamado sistema de prejudicialidad tributaria, sistema de prejudicialidad penal y sistema mixto. El sistema mixto vigente en nuestro ordenamiento jurídico, aun solucionando algunos de los inconvenientes de las regulaciones precedentes, sigue presentando notables problemas que pueden llegar a chocar con principios básicos constitucionales de inmensa relevancia, estos son el derecho a la no autoincriminación y el principio de separación de poderes. Realizamos dicha afirmación en virtud de los siguientes razonamientos desarrollados y evidenciados en las páginas precedentes:

- La continuidad del procedimiento inspector una vez se han detectado indicios de delito implica que aquellos datos que el obligado tributario se

ve obligado a facilitar a la AEAT bajo advertencia de sanción tributaria puedan ser posteriormente utilizados como prueba para fundamentar la condena penal del mismo sujeto, lo que puede conllevar una vulneración al derecho a la no autoincriminación consagrado en el art. 24 CE.

- En otro orden de las cuestiones, consideramos que la ejecución anticipada de la responsabilidad civil derivada del delito pone en duda el principio de separación de poderes consagrado en la CE al implicar la sustracción por parte de la AEAT de potestades propias de los jueces penales como es la determinación de la cuantía que ha sido defraudada.

Por todo ello defendemos que el régimen descrito debería ser derogado y sustituido por una normativa respetuosa con dichos principios y con la globalidad del sistema jurídico español, lo que a nuestro juicio implicaría la suspensión de los procedimientos de gestión, inspección y sobretodo recaudación una vez la AEAT hubiera detectado indicios de delito. Consideramos que se debería establecer también el impedimento de la incorporación de las manifestaciones que puedan tener la consideración de declaración auto-inculpatoria al expediente remitido al juez penal con la denuncia efectuada por la AEAT. Además creemos necesaria la configuración de la exigencia de responsabilidad civil derivada del delito como elemento solo posible tras la firmeza de la oportuna resolución penal, estableciendo el uso de medidas cautelares, según el criterio del juez, para asegurar el mantenimiento del patrimonio del investigado en su debido momento, resultando asimismo de gran interés, para posteriores estudios, indagar en cuáles deben ser dichas medidas y en qué caso resultarían oportunas y efectivas.

En definitiva, las buenas intenciones legislativas terminan muchas veces en injusticias, pues tratando de salvaguardar los intereses económicos del estado en tiempos de crisis, el legislador ha puesto el afán de recaudar sin demora por encima de derechos y principios básicos de nuestro sistema.

8. Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L.M, “El derecho a no inculparse en el procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Revista de Contabilidad Financiera*, núm. 237 (2002).

Agencia Tributaria, *Memoria de la Agencia Tributaria del año 2015*, 2015, en: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2015/_Ayuda_Memoria_2015.html [visitado el 20 de febrero de 2017].

AÑÓN CALVETE, Juan, “Cosa juzgada, prejudicialidad y litispendencia”, *El derecho*, (2015), en: http://www.elderecho.com/tribuna/civil/Cosa-juzgada-prejudicialidad-litispendencia_11_883555001.html [visitado el 15 de febrero de 2017].

CARZOLA PRIETO, Luis María, *Manual de Derecho Financiero y tributario. 16 edición*. Madrid: Lex Nova, 2016.

CALVO VERGEZ, J., “El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT (RCL 2003, 2945), *Revista Quincena Fiscal*, núm.11 (2016).

CASTRO SALILLAS, Gabriel, “¿Mejoras técnicas o incremento de la eficacia recaudatoria?”, *Estrategia financiera*, núm.306 (2013).

Centro de Investigaciones Sociológicas. *Barómetro del CIS de Febrero de 2017*, 2017 en: http://www.cis.es/cis/export/sites/default/Archivos/Indicadores/documentos_html/TresProblemas.html [visitado el 23 de abril de 2017].

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Fernando, “La autoliquidación tributaria”, *Estudios de Derecho y Hacienda V.II. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, (1987).

Consejo General del Poder Judicial, *Informe al Anteproyecto de la reforma de la LGT de fecha 30 de septiembre de 2014*, 2014.

Consejo General del Poder Judicial, *Informe de 28 de junio de 2012 sobre el Anteproyecto previo a la LO 7/2012*, 2012.

DE MIGUEL CANUTO, Enrique, “Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.10 (2016).

F. H, Carlos, “Caso Messi: la ignorancia deliberada de los hechos que afectan a una persona no excluye su responsabilidad criminal por los mismos”, *Noticias Jurídicas. Actualidad*, (2016), en:

<http://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/11190-caso-messi:-la-ignorancia-deliberada-de-los-hechos-que-afectan-a-una-persona-no-excluye-su-responsabilidad-criminal-por-los-mismos/> [visitado en 10 de febrero de 2017].

GARRIGUES, S.L.P, “Comentario fiscal a la reforma de la Ley General Tributaria”, *Comentarios fiscales*, (2015), en:

http://www.garrigues.com/es_ES/publications/581 [visitado el 14 de enero de 2017].

GÓMEZ CABRERA, Cecilio, “Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, *Mc-Graw Hill*, (1998).

IGLESIAS CAPELLAS, Joan, “Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación”. *Tesis doctoral defendida en la Universidad Autónoma de Barcelona*, (2012).

JUAN CASADEVALL, Jorje, “Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 5-6 (2015).

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, “Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)”, *Quincena Fiscal*, núm.4/2016 (2016).

MADRIGAL MARTÍNEZ-PEREDA, Consuelo. *Memoria elevada al Gobierno de S.M presentada al inicio del año judicial*, Madrid, 2015.

MARTÍN QUERALT, Juan., “Delito fiscal: una crispada relación entre Derecho Tributario y Derecho Penal (II)”. *Tribuna Fiscal*, núm. 243 (2010).

MARTINEZ BUJAN, Carlos, *Derecho Penal económico y de la empresa. 5ª edición*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2015.

MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, José Antonio, “El principio non bis in idem y la subordinación de la potestad sancionadora administrativa al orden jurisdiccional penal.” *Noticias jurídicas*, (2011), en:
<http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4617-el-principio-non-bis-in-idem-y-la-subordinacion-de-la-potestad-sancionadora-administrativa-al-orden-jurisdiccional-penal/> [visitado el 1 de mayo de 2017].

MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal. Parte Especial*, Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996.

Observatorio del delito fiscal, *Primer informe del Observatorio del delito fiscal previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Secretaria del Estado de la Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, 2006, en :
http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevision_del_fraud_e_fiscal/observatorio_es_es.pdf [visitado en 6 de febrero de 2017].

OCTAVIO DE TOLEDO, Emilio, *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010.

PALAO TABOADA, Carlos., “Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm.167 (2015).

PÉREZ ROYO, Javier, “El delito fiscal tras veinte años de su implementación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, *RDF*, núm. 43 (1998).

RAMIREZ GÓMEZ, Salvador, “Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública” *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, num.171 (2016).

RODRIGUEZ MORULLO, Gonzalo, “El nuevo delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15 (1977).

ROMERO FLOR, Luis María, “Deberes Tributarios vs derechos humanos: el derecho a no auto inculparse en el procedimiento tributario”. *El tiempo de los derechos*, núm. 5 (2014).

RUBIO EIRE, José Vicente, “El derecho de un acusado en el procedimiento penal a no ser forzado a realizar ninguna actividad humana que pueda provocar su autoincriminación”. *El derecho*, (2013), en:
http://www.elderecho.com/penal/procedimiento-realizar-actividad-provocar-autoincriminacion_11_543805002.html [visitado en 5 de abril de 2017].

RUIZ GARCÍA, José Ramón, “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Revista española de Derecho Financiero* num.151 (2011), p.3.

SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés, “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 381 (2014).

SANZ DÍAZ PALACIOS, José Alberto, “El derecho a no declarar contra i mismo. La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria el proceso penal por delito fiscal”, *Análisis tributario* (2003), pp. 22-24, en <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/2326/Autoinculpaci%C3%B3n1.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [visitado el 5 de abril de 2017].

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la hacienda pública” *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 170 (2016).

Legislación

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950.

Constitución Española, 1978.

LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

LO10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Jurisprudencia

STDEH Saunders v. Reino Unido de 17 de diciembre de 1996.

STC de 3 de octubre de 1983 (núm. 77/1983).

STC de 26 de abril de 1990 (núm. 76/1990)

STC de 8 de abril de 1991 (núm. 18/1981).

STS 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991\5209).

STS de 5 de noviembre de 1991 (RJ 1991\7948).

STS de 30 de octubre de 2001 (RJ 2001\9089).

STS 643/2005, de 19 de mayo de 2005 (RJ 2005, 7645).

STS 13/2006, de 20 de enero de 2006 (RJ 2006, 604).

ST Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio de 2016 (núm. 110/15).