



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas

Especialidades en el Proceso Penal por Delito Fiscal

Presentado por:

Patricia López Miguel

Tutelado por:

Coral Arangüena Fanego

Valladolid, 23 de junio de 2017

SUMARIO

INTRODUCCIÓN	5
<hr/>	
1. EL DELITO FISCAL	7
<hr/>	
1.1. DEFINICIÓN Y BREVE APROXIMACIÓN A LA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN ESPAÑA.	7
1.2. REGULACIÓN ACTUAL DEL DELITO FISCAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: EL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL.	8
1.2.1. TIPO BÁSICO Y TIPOS AGRAVADOS DEL DELITO FISCAL	10
1.3. DELITO O INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA. EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL DELITO.	11
2. EL PROCESO POR DELITO FISCAL: ESPECIALIDADES EN LAS FASES DEL ÍTER PROCEDIMENTAL	14
<hr/>	
2.1. SURGIMIENTO DE LA <i>NOTITIA CRIMINIS</i>	15
2.1.1. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA: EL PROBLEMA DEL <i>NE BIS IN IDEM</i>	15
2.1.2. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA COMO MEDIO PARA EXONERAR DE RESPONSABILIDAD PENAL: ¿UN APODERAMIENTO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?	19
2.1.3. EL TRÁMITE DE AUDIENCIA	20
2.1.4. <i>NOTITIA CRIMINIS</i> DESDE LOS CUERPOS Y FUERZAS DE SEGURIDAD DEL ESTADO	22
2.2. INVESTIGACIÓN O INSTRUCCIÓN	23
2.2.1. LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	24
2.2.2. EL ORIGEN DE ESTA PARTICULARIDAD. ALGUNAS OPINIONES DE LA DOCTRINA AL RESPECTO	24
2.2.3. REQUISITOS PARA LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	28
2.2.4. LA POSIBILIDAD DE ADOPTAR UNA MEDIDA CAUTELAR EN CUALQUIER MOMENTO DEL PROCEDIMIENTO	31
2.2.5. LA IMPORTANCIA DE LA EXISTENCIA DE UNA LIQUIDACIÓN	31
2.2.6. TIPOS DE MEDIDAS CAUTELARES SUSCEPTIBLES DE ADOPTARSE EN EL PROCESO PENAL E INVESTIGACIÓN DEL PATRIMONIO	32

2.2.7. OTROS SUPUESTOS DE ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	35
2.2.8. LA INVESTIGACIÓN PATRIMONIAL	37
2.3. LA FASE DE ENJUICIAMIENTO: ALGUNAS CUESTIONES TÉCNICAS	39
2.3.1. LA PREJUDICIALIDAD EN LA FASE DE JUICIO ORAL	40
2.3.2. LA PRÁCTICA DE LA PRUEBA: LA PROBLEMÁTICA SOBRE LOS PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	43
2.3.3. LA SENTENCIA: NECESIDAD DE ADECUACIÓN ENTRE LO DICTADO POR EL TRIBUNAL Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	45
2.3.4. RECURSOS EN EL PROCESO PENAL POR DELITO FISCAL	47
2.4. LA EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA: COLABORACIÓN ENTRE ÓRGANOS	47
<u>3. EJEMPLO PRÁCTICO: EL FRAUDE FISCAL DE LEO MESSI</u>	52
3.1. SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE BARCELONA, SECCIÓN OCTAVA, A 5 DE JULIO DE 2016.	52
3.2. COMENTARIO	58
<u>CONCLUSIONES</u>	61
<u>BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA</u>	63
<u>LEGISLACIÓN DE REFERENCIA</u>	69

INTRODUCCIÓN

El artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 expone:

Artículo 31

- 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

Nos encontramos, pues, ante un deber general contenido en la Primera Norma. De este deber nacen las obligaciones fiscales y de tributación que los ciudadanos tienen con la Hacienda Pública: una declaración periódica de sus ingresos, de los que destinarán necesariamente una parte al sustento del sistema.

El quebrantamiento de esta obligación no solo estaría implicando desoír un deber impuesto por la Constitución, sino que además se estaría generando un perjuicio directo a la Hacienda Pública y, ulteriormente, a la propia sociedad. Por ello, el sistema penal ha incorporado a su catálogo unas previsiones específicas para castigar las defraudaciones tributarias de cierta relevancia.

Para el estudio del tema que nos ocupa se seguirá una metodología inspirada en los esquemas de aprendizaje académico, con tres partes diferenciadas: (i) comenzando por un análisis a grandes rasgos del delito fiscal (cómo surge, su evolución en nuestro ordenamiento jurídico y otros aspectos más técnicos de su regulación actual) y que será interesante para comprender la actual configuración del proceso, para a continuación pasar a (ii) una exposición ordenada de las especialidades que se observan en los procesos penales por delito fiscal en España.

Será ahí donde se establezca un índice lógico que sigue el orden de las distintas fases del proceso. Se analizarán las peculiaridades y singularidades que presentan los delitos contra la Hacienda Pública en cada uno de estos momentos, de la misma forma que irían sucediéndose en un procedimiento penal de este tipo:

- Surgimiento de la *notitia criminis*
- Investigación o instrucción
- Preparación o fase intermedia
- Enjuiciamiento y posibles recursos ante la sentencia
- Ejecución

Se ha optado por este esquema especialmente para conseguir una claridad explicativa y un discurso diáfano y ordenado que facilite la abstracción de los conceptos para el posterior estudio de supuestos reales. De esta forma se comprobará que este tipo de delitos se aparta (y mucho) en algunos momentos de la configuración genérica del proceso penal hasta tal punto de generar debate respecto de los límites que se cruzan.

Como punto complementario, y siguiendo con el programa, se analiza un (iii) caso real de sentencia en un proceso por delito fiscal. La sentencia elegida para este trabajo es la dictada en julio de 2016 sobre el caso de Lionel Messi, jugador del FC Barcelona, y al que se ha condenado a 21 meses de prisión por ocultación de ingresos por sus derechos de imagen. Se ha escogido este caso por la inmensa repercusión mediática y social que ha tenido en estos meses desde que la noticia saliese a la luz: tanto la prensa económica, como la de sociedad e incluso la propia prensa deportiva se han hecho eco del asunto.

Con este ejemplo se pretende también mostrar la importancia que tiene la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos.

El examen del caso se realiza exponiendo primero un resumen de los distintos puntos de la sentencia, resaltando los elementos más relevantes en el supuesto; posteriormente se lleva a cabo un comentario aplicando y diferenciando los conceptos que se habían explicado y discutido a lo largo de la parte teórica del trabajo.

Finalmente se realizará una exposición de las principales conclusiones obtenidas en la elaboración y el estudio del tema.

1. EL DELITO FISCAL

1.1. DEFINICIÓN Y BREVE APROXIMACIÓN A LA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN ESPAÑA.

El primer paso que hay que dar antes de empezar a analizar la estructura del proceso penal por delito fiscal es, precisamente, entender *qué es el propio delito fiscal*.

Se define **delito fiscal** como aquel delito consistente en una defraudación a la Hacienda Pública por importe superior al fijado por la ley. Se entiende por **defraudación** la omisión de ingresos tributarios y la ausencia de ingreso de la cuota correspondiente.

No obstante, una definición así no es suficiente. Para una comprensión global es esencial atender al papel que esta figura ha tenido en el catálogo de delitos en España.

Podemos echar un rápido vistazo a la evolución histórica más reciente de este concepto, empezando por la época post-franquista. Con la llegada del régimen democrático a nuestro país, se reformó el sistema fiscal con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Este texto normativo, según textos de la época, fue muy esperado y aclamado. El Profesor Antonio Santillana del Barrio, Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda en esos años, escribía: “[...] [su] aprobación en el Senado por 180 votos a favor, diez abstenciones y ninguno en contra, obligó a su presidente, ante los numerosos aplausos, a rogar a «sus señorías, antes de manifestar tan calurosamente su entusiasmo», que le permitieran proclamar el resultado oficial de la votación[...] [...] es verdaderamente una ley que permite luchar eficazmente contra el fraude, es, en realidad, la pieza clave de la reforma fiscal. Dicha ley nace del convencimiento de que debe cambiarse radicalmente la actitud del contribuyente español, que hasta ahora incluso presumía de defraudador, para transformarlo en, contribuyente responsable, para quien el pago del impuesto constituya un honor y un origen de derechos que le permitan exigir del Estado las cuentas que justifiquen el buen uso del dinero que aporta.”¹ Era esta ley (en su artículo 35) la que introducía el delito fiscal en el Código Penal español en

¹ Texto extraído del artículo *La reforma fiscal*, publicado por el Profesor Antonio Santillana del Barrio en el periódico El País el día 1 de febrero de 1978.

un artículo 319 que tendría escasa virtualidad en los años posteriores (el número de sentencias dictadas en ese ámbito, hasta la siguiente reforma producida, ronda la decena).

Ocho años más tarde llegaría la primera reforma: tal y como estaba configurado, el delito fiscal establecía un largo proceso prejudicial por parte de la Administración para la fijación de la deuda antes de que el delito pudiese ser denunciado y llevado ante la jurisdicción ordinaria.

Por ello, en 1985 se introduciría el denominado delito contra la Hacienda Pública en los artículos 349 y 350 del Código Penal.

Entrados ya los años noventa se revelaba muy necesario un nuevo Código Penal. Éste llegaría en 1995, incluyendo en su cuerpo una regulación relativa al delito de defraudación en sus artículos 305 y siguientes. En ellos se preveía una pena máxima para este delito de cuatro años de prisión, tope que se modificaría en la reforma del Código de 2010, aumentándolo hasta un máximo de cinco años.

La última reforma nos la trae la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Con esta ley se amplía aún más la pena máxima (hasta seis años) y se crea un tipo agravado, descrito en el art. 305 bis, pensado para conductas de mayor gravedad o complejidad.

1.2. REGULACIÓN ACTUAL DEL DELITO FISCAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: EL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL.

Dicho esto, podemos proceder a la lectura del precepto relativo al delito fiscal del ya mencionado artículo 305 del Código Penal:

Artículo 305

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

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

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

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

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

Los siguientes apartados del artículo nos introducen un problema conocido como “norma penal en blanco”: aquella que *no describe exhaustivamente el tipo, sino que se remite a una norma posterior que debe hacerlo*². En el texto se hace referencia a numerosos conceptos de orden tributario que habría que consultar en la correspondiente ley (Ley General Tributaria, por ejemplo): retenciones, ingresos a cuenta, devoluciones, regularización y liquidación son ejemplos de esto.

Asimismo, el artículo 305 bis nos presenta esa modalidad agravada que se mencionaba antes, introducida en 2012:

² Nieto García, A. *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, pág. 241.

Artículo 305 bis

1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

1.2.1. Tipo básico y tipos agravados del delito fiscal

A la vista de este artículo 305 CP, se pueden definir tres tipos de conductas susceptibles de la calificación de delito fiscal (esto es, la defraudación a la Hacienda Pública, ya sea Estatal, Foral, Autonómica o Local):

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

- Indebida obtención de devoluciones.

- Disfrute indebido de beneficios fiscales.

Estos hechos constituirían el tipo básico del delito; no obstante, las penas generales se aplicarán en su tramo superior (tipos agravados), junto con otras medidas fiscales o de Seguridad Social, cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las siguientes circunstancias (modalidad **no** acumulativa)³:

- Defraudación de cuantía superior a seiscientos mil euros.
- Cuando se observe la existencia de una organización o grupo criminal, conceptos para cuya determinación habrá que estar a los artículos 570 bis y 570 ter CP, respectivamente.
- Utilización de personas interpuestas, ocultándose la identidad del verdadero obligado tributario. Para estos casos, la jurisprudencia ha recurrido a la doctrina del levantamiento del velo societario para atender a la titularidad real de una actividad.

1.3. DELITO O INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA. EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL DELITO.

Una vez visto lo anterior, hay que aclarar algunas cuestiones previas: en primer lugar, debemos reseñar que no todos los incumplimientos de obligaciones fiscales van a ser constitutivos de delito fiscal. De hecho, y como de la lectura del artículo 305.1 CP se extrae, solo lo serán aquellos incumplimientos cuya cuantía exceda de ciento veinte mil euros, una cantidad bastante elevada.

³ La Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 31/2012, de 19 de enero, trató esta cuestión y fijó la interpretación que había de darse al concepto del tipo agravado del delito fiscal, y que ahora ha recogido la actual redacción del artículo 305 bis del Código Penal.

Lo habitual en el ámbito de la Administración tributaria es que se detecten incumplimientos menores y se proceda, en su caso, a sancionar mediante una multa en concepto de mera infracción administrativa.

Los incumplimientos de mayor gravedad mencionados (superiores al total de los ciento veinte mil euros) sí serían ya constitutivos de delito, siendo entonces la jurisdicción penal mediante un proceso (no ya un mero procedimiento administrativo) la encargada de instruir y, en su caso, sancionar el hecho.

Además, encontramos un añadido a la hora de considerar si estamos ante un delito y no ante una infracción administrativa, y es que se va a hablar de la necesidad de comprobar la existencia del elemento subjetivo del delito: una actuación del sujeto tendente a evitar el pago. Dicho en otras palabras: el delito fiscal exige la existencia una **conducta intencional**, deliberadamente dirigida a defraudar el pago. El autor ha de tener conocimiento de la existencia de una deuda o deber de ingreso tributario, omitiendo este último, e infringiendo así los deberes formales.

Debemos apuntar que el artículo 305 no hace ninguna mención expresa a este elemento subjetivo, al dolo en la conducta de quien comete el hecho punible, necesario para que la actuación sea constitutiva de delito. No obstante, esta exigencia debe entenderse implícita en la propia expresión que emplea el artículo al definir el delito (*defraudar*, que tiene semánticamente claros tintes voluntaristas) y además hay que estar a lo contenido en el **artículo 12** del mismo Código Penal cuando dice que:

Artículo 12

Las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley.

Siendo esto así, parece claro que en el caso del delito fiscal no hay ninguna previsión ni disposición expresa que permita castigar los incumplimientos imprudentes de obligaciones fiscales.

La carga de la prueba en este extremo del dolo va a recaer sobre la Administración tributaria (a través de la Abogacía del Estado) y sobre el Ministerio Fiscal siguiendo así el esquema tradicional del Derecho Penal español de *no tener que probar la inocencia, sino la culpa*. Para esta prueba de dolo se podrá acudir a elementos y comportamientos externos, bien anteriores, bien coetáneos e incluso posteriores a los hechos, para inferir de ellos la supuesta culpabilidad del investigado.

A este respecto resulta interesante la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2006 (STS 13/2006, de la Sala 2ª) en la que se aclara que **el dolo en la acción no está excluido por la transparencia y publicidad en las operaciones** realizadas; únicamente el error excluiría el dolo, debiendo versar este error sobre el deber fiscal concreto.

En el lado opuesto, encontramos una posibilidad de exclusión de la responsabilidad penal o excusa absolutoria en la antigua redacción de la LGT (que, no obstante, y como se verá más adelante, desaparece con la nueva Ley 34/2015, dada la polémica que levantaba y que también se tratará): que el sujeto pasase a regularizar su situación tributaria respecto a las deudas a que se refiere el tipo penal, siempre que esta regularización tuviese lugar antes de que:

- Se le notificase por la Administración Tributaria el inicio de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de dicha deuda tributaria.
- El Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración interpusiera querrela o denuncia.
- El Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realizasen actuaciones que le permitiesen tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Produciéndose la regularización fiscal en un momento posterior a cualquiera de los momentos mencionados, no habría lugar a la exención de responsabilidad penal.

Este aspecto se comentará y desarrollará con más detalle en el apartado dedicado al surgimiento de la *notitia criminis* del siguiente bloque de este trabajo.

2. EL PROCESO POR DELITO FISCAL: ESPECIALIDADES EN LAS FASES DEL ÍTER PROCEDIMENTAL

Una vez revisado el entorno y las definiciones básicas que rodean al delito fiscal en la legislación española, podemos pasar a analizar lo que constituye el centro de interés de este trabajo: el proceso penal por delito fiscal.

Para facilitar el estudio del tema, se puede seguir un esquema claro: sobre la base de las distintas fases y partes de un proceso penal genérico se irán exponiendo las especialidades (o no) que se presentan cuando se trata de enjuiciar uno de estos delitos que nos ocupan.

Recordemos los principales momentos en un proceso penal:

1. Surgimiento de la *notitia criminis*
2. Investigación o instrucción
3. Preparación del juicio oral o fase intermedia
4. Enjuiciamiento (y, eventualmente, apelación y casación)
5. Ejecución, una vez la sentencia deviene firme

Antes de comenzar con el análisis es necesario delimitar ante qué tipo de delitos estamos. Para ello utilizamos el criterio general de la pena asociada en abstracto, la que fija el Código Penal en sus artículos (305 y 305 bis). Para este caso, la pena establecida es de uno a cinco años de prisión para el tipo básico, y de dos a seis años de prisión para los agravados. Así, estaríamos en el ámbito del **procedimiento abreviado**.

2.1. SURGIMIENTO DE LA *NOTITIA CRIMINIS*

Las especialidades del proceso penal por delito fiscal comienzan con el mismo surgimiento de la *notitia criminis*, el primer momento a tener en cuenta en el *íter* del proceso ya que es lo que permite determinar que un delito se ha cometido (o puede haber sido cometido, dependiendo del grado de certeza que se tenga en ese instante).

2.1.1. Administración Tributaria y Administración de justicia: el problema del *ne bis in idem*

Habitualmente, y para la práctica generalidad de los delitos, la *notitia criminis* es comunicada a la policía (o al Ministerio Fiscal, o al juez de turno, aunque en un menor número de casos en comparación). La denuncia o querrela suele presentarse por testigos, la propia víctima, o por interesados. No obstante, la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surge en la Administración Tributaria, que será además la encargada de dar traslado de ésta **directamente al Ministerio Fiscal o al órgano judicial**.

Es en este momento donde, hasta la aparición de la Ley 34/2015, aparece lo que era uno de los puntos clave de las peculiaridades del delito fiscal: el concepto del *ne bis in idem*. En términos generales, la norma del *ne bis in idem* supone la prohibición de la doble punición por un mismo acto antijurídico (es decir, cuando se aprecia una identidad de sujeto, hecho y fundamento). Esta prohibición de concurrencia de sanciones presenta una doble dimensión⁴:

- Dimensión material o sustantiva: *impide la duplicidad de reproche aflictivo por un mismo acto antijurídico*.
- Dimensión formal o adjetiva: prohíbe simultanear dos procedimientos sancionadores (en nuestro caso, penal y administrativo) como consecuencia de una misma infracción. Esto se articulaba sobre la base de la preferencia y exclusividad del procedimiento penal, del que puede resultar una sanción que agota la reacción sancionatoria del Estado.

⁴ Siguiendo el criterio presentado por DE JUAN CASADEVALL, J. y AYATS VERGÉS, M. En “Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora”. Fundación Impuestos y Competitividad, 2013, p. 80.

Así, si la Administración Tributaria estimaba que una infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasaba el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitía el expediente al Ministerio Fiscal como se exponía antes, y **debía abstenerse de seguir el procedimiento administrativo**, quedando éste suspendido mientras la autoridad judicial no dictase sentencia firme, tuviera lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produjera una devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

A raíz de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012⁵, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en la Ley General Tributaria para establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas **aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal**.

Así, a partir de ahora, la **regla general** será la **práctica de liquidación** y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de esa misma liquidación⁶:

Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

⁵ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

⁶ A estos efectos se regula un nuevo Título VI de la Ley General Tributaria, obedeciendo a la necesidad, según expresa la propia Memoria del Proyecto de Ley, de «despejar el camino legal para que la Administración Tributaria pueda liquidar y cobrar la deuda tributaria también en los casos más graves de defraudación».

No obstante, seguimos encontrando algunos casos en los que el legislador ha optado por mantener la práctica anterior de paralizar las actuaciones (no practicándose entonces la liquidación) mientras no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional; estos casos son tasados y vienen explicitados en la norma tributaria, concretamente en el nuevo artículo 251 de la LGT, que faculta a la Administración para no liquidar cuando:

- a) La tramitación de la liquidación pudiera ocasionar la prescripción del delito;
- b) De resultas de la investigación (llevada a cabo por la Agencia Tributaria) no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no hubiera sido posible atribuirlo a un obligado tributario concreto;
- c) La liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En estos tres casos, no se dará audiencia al obligado sobre esa remisión de los hechos a la vía penal y quedarán suspendidas las facultades liquidatorias administrativas hasta que se dicte sentencia, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

A este respecto es interesante la opinión del Profesor SÁNCHEZ PEDROCHE, quien alega que estas excepciones tiene poco sentido e incluso son contraproducentes, ya que *“[r]emitir el tanto de culpa al juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién sea el obligado tributario para evitar la prescripción del delito, implica reconocer abiertamente las **dudas sobre el elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpado**, lo que generará problemas de todo tipo al juez, además de complicar extraordinariamente la fijación del momento mismo de la interrupción de la prescripción a efectos penales”*.⁷

Con esta nueva estructura de regulación se pretende superar el trato de favor, diferente e injustificado, que se le daba a quien se constituía como presunto autor de un delito fiscal

⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”. *CEF – Fiscal-Impuestos*, 2015, p. 56.

(contra la Hacienda Pública) frente a quien aparecía como mero infractor administrativo: el primero veía su procedimiento de liquidación suspendido, paralizado, todo el tiempo que durase el proceso penal, cobrando así una posición ventajosa por no verse obligado a pagar en lo que podían ser años (téngase en cuenta el atasco existente en la Administración de Justicia, así como la lentitud con que se abordan determinados trámites); mientras que el segundo, cuyos actos no revestían tanta gravedad, se encontraba inmerso en un procedimiento que no se detenía, y tenía que enmendar sus hechos mucho antes en el tiempo.

En definitiva, esta modificación trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición de cualquier otro deudor tributario. Así se afirma en la propia Exposición de Motivos de la Ley 34/2015:

«Esta modificación permitirá superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta ahora existente, según la cual la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado. Además de esa consecuencia, la nueva estructura de la norma permitirá superar también el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo».

Después de haberse dictado el acto de liquidación, y tras la modificación de la **LECrIm** por la Ley 34/2015, se puede observar que la norma general es una continuación de las actuaciones administrativas (incluyendo las actuaciones dirigidas al cobro de esta liquidación). El **artículo 621 bis** nos presenta casos en los que el juez, de oficio o a instancia de parte, pueda acordar la suspensión de las actuaciones de ejecución de la liquidación, **previa prestación de garantía** (que deberá cubrir suficientemente el importe resultante de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma). Con respecto a esta garantía, se contiene otra previsión, tanto en el punto 6 de este mismo artículo 621 bis como en el art. 305.5 CP: *si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.*

En el 621 ter LECrim encontramos previsiones sobre **bienes o derechos embargados previamente** a la suspensión de la ejecución de la liquidación, pudiendo ser estos constituidos como garantía si se considerase que dichos bienes **garantizan de forma más adecuada el cobro** que las garantías ofrecidas por el encausado.

El número 4 del art. 621 ter LECrim expone que *una vez acordada la suspensión, con o sin garantía, podrá ser **modificada o revocada** durante el curso del proceso si cambiaran las circunstancias en virtud de las cuales se hubiera adoptado.*

2.1.2. La regularización tributaria como medio para exonerar de responsabilidad penal: ¿un apoderamiento a la Administración Tributaria?

En este punto (y de nuevo **hasta la reforma acaecida en 2015**) se observaba otra peculiaridad, debatida por la doctrina, dada por la antigua redacción del apartado 2 del artículo 180 de la Ley General Tributaria: *“Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, **la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal**, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.*

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

A este respecto, DE JUAN CASADEVALL opina que la reforma operada por la Disposición Final primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (la que dejaba esta redacción del art. 180.2 LGT) *“pretendía **apoderar a la Administración Tributaria para apreciar la concurrencia de la hasta entonces excusa legal absolutoria del artículo 305.4 del CP**, lo*

que podría plantear alguna **duda de constitucionalidad** por afectación de la exclusividad de la función jurisdiccional (artículo 117.3 de la CE) y de la reserva de ley orgánica (artículo 81.1 de la CE)”⁸.

No obstante, con la Ley 34/2015 se eliminan esos párrafos del artículo, y se cambia su ubicación (pasando a ubicarse la regularización voluntaria en el artículo 252 LGT) y, en cierta medida, su redacción: **ya no se habla explícitamente de exoneración de la responsabilidad penal**, aunque se sigue planteando la opción de que el obligado tributario regularice su situación antes de que se le notifique el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización. De esta forma, se expone que la Administración tributaria no pasaría el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitiría el expediente al Ministerio Fiscal.

2.1.3. El trámite de audiencia

El establecimiento del trámite de audiencia constituyó una novedad legislativa introducida por la vigente Ley General Tributaria. Un amplio sector de la doctrina venía considerándolo necesario⁹, y vieron así consolidado su sentir generalizado. Se concretaba con esto también una afianzada doctrina jurisprudencial que postulaba la aplicación, con ciertos matices, de los principios del orden penal en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador¹⁰.

En el año 2005 (estando ya vigente la actual Ley 58/2003), la Administración tributaria continuó remitiendo actuaciones al Ministerio Fiscal sin dar trámite de audiencia al interesado en procedimientos iniciados antes de 1 de julio de 2004 (fecha de entrada en vigor de aquella),

⁸ DE JUAN CASADEVALL, J. y AYATS VERGÉS, M. “Informe sobre las novedades...”, op. cit., p. 82.

⁹ BADÁS CEREZO, J., LAMOCA PÉREZ, C., y MARCO SAN JUAN, J.A. “Aplicaciones de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: Comentarios a la Ley 1/1998 y criterios de desarrollo: efectos en la organización y métodos de trabajo de las Administraciones Tributarias”. Lex Nova, 1998, pp. 158-159.

¹⁰ Según expone el Prof. CALVO VÉRGEZ en su artículo “Las competencias de investigación patrimonial atribuidas a la Administración tributaria en los procesos por delitos contra la Hacienda Pública”. Fundación Mariano Ruíz Funes, Revista Jurídica n° 47, 2013, p. 4.

estimando que, de acuerdo con lo establecido en la Disposición Transitoria 3ª de la Ley 58/2003, los procedimientos debían regirse por la **normativa vigente cuando se iniciaron**. No se consideró siquiera aplicable la Disposición Transitoria 4ª de la misma LGT que declaraba la **retroactividad** de la nueva Ley en **aquello que resultase favorable en materia de infracciones y sanciones**; la Administración tributaria consideró que esa retroactividad no era extensible a su procedimiento sancionador.

Tampoco el Tribunal Constitucional se mostró excesivamente proclive al cumplimiento del referido trámite de audiencia¹¹. Así, por ejemplo, en su Sentencia 18/2005, de 1 de febrero, que se desestimaba un recurso de amparo, señaló el intérprete supremo de nuestra Constitución que el hecho de que la Inspección de los Tributos no notificara al contribuyente las diligencias en que hizo constar su posible responsabilidad penal (obviando el mandato contenido en distintos preceptos reglamentarios) y ocultara la remisión del expediente a la Fiscalía, no supone desconocer los derechos reconocidos en el art. 24.2 de la Constitución (derechos a ser informado de la acusación, a no declarar contra sí mismo y a la asistencia letrada), dado que todos estos derechos (entendió el Tribunal) van a ser respetados en el proceso penal.

El TC no tuvo en cuenta como elemento interpretativo la propia LGT, ya en vigor en el momento de dictar sentencia, y en cuyo texto se establecía de manera expresa el carácter preceptivo del trámite de audiencia con carácter previo a su remisión al Juez o Fiscal.¹²

Tras la reforma operada por la citada Ley se dispuso que, con carácter previo a la suspensión del procedimiento administrativo, se diese audiencia al interesado, salvo en los siguientes casos:

- Cuando se aprecie que se trata de **redes o tramas organizadas de defraudación** tributaria

¹¹ CALVO VÉRGEZ, J. “*Las competencias de investigación patrimonial...*” op. cit., p. 5.

¹² Cabe reseñar que lo que se instaba en el amparo en el citado supuesto no era el reconocimiento de dichos derechos en el proceso penal, sino en el procedimiento administrativo sancionador. En este sentido resulta significativo señalar que el propio TC, en su Sentencia 204/2004, de 18 de noviembre, dictada por el Pleno, no admitió el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad por haberse omitido por el órgano judicial proponente de la cuestión el trámite de audiencia al Ministerio Fiscal.

- Cuando puedan perjudicar las futuras diligencias de investigación o actuaciones judiciales.

De este modo, al apreciarse la existencia de indicios de delito fiscal, la Inspección debe suspender el procedimiento administrativo, emitiendo informe en el que detalle los citados indicios y remitiéndolo, junto con los justificantes del mismo (declaraciones, facturas, etc.), al Ministerio Fiscal a través del Inspector Jefe.

Como expone el Profesor CALVO VÉRGEZ: *esta supresión del trámite de audiencia puede resultar positiva en la medida en que dicho trámite representaba una cortapisa clara al favorecimiento de las investigaciones tributarias de mayor trascendencia. De este modo se favorece el desarrollo de las actuaciones inquisitivas que pudieran realizarse una vez sea remitido el expediente al Ministerio Fiscal. Resultó no obstante criticable el hecho de que la citada disposición introdujese una excepción al régimen de la audiencia previa, como es la relativa a la posibilidad de que la Administración pueda proceder a una determinación unilateral de lo que constituye “red o trama organizada”, sin que se establezcan los más mínimos criterios para definir qué se entiende por tal. Se atribuyó además a la Inspección la posibilidad de denegar el derecho a la audiencia cuando la misma pueda perjudicar “futuras diligencias de investigación o actuaciones judiciales”.*

Una vez más, no obstante, el panorama cambió en 2015 con la Ley 34/2015; esta norma suprime el texto de ese anterior artículo 180 y traspasa el contenido del trámite de audiencia preceptivo al 251, con las excepciones que ya se expusieron en el apartado 2.1.1. de este trabajo.

2.1.4. Notitia Criminis desde los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado

Hay que mencionar que puede haber casos en los que el delito contra la Hacienda Pública no tenga su origen en un procedimiento inspector: son aquellos casos en los que el delito se pone de manifiesto por medio de actuaciones desarrolladas por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y en los que intervienen funcionarios de la Agencia Tributaria como auxilio Judicial o Peritos.

En estos casos, debe darse traslado a la Abogacía del Estado para que tenga conocimiento del delito y pueda personarse.

Cuando se traslada finalmente la denuncia o querrela a la Administración de Justicia, como en todo proceso por delito, ésta pasará a analizarla para decidir si se admite o no. En el caso de inadmisión de las citadas denuncia o querrela, se prevé la posibilidad del retorno del expediente a sede administrativa, retomando entonces la Administración Tributaria de forma plena sus actuaciones, a cuyo efecto se establecen los correspondientes plazos.

2.2. INVESTIGACIÓN O INSTRUCCIÓN

Antes de entrar a analizar las especialidades que presenta esta fase del proceso en procedimientos por delito fiscal, recordemos el **concepto teórico**: la fase de instrucción del proceso penal (también llamada de investigación), es aquella en la que el juez de instrucción realiza todas aquellas actuaciones destinadas a averiguar el hecho delictivo y las circunstancias que lo hayan rodeado. Su finalidad es la de preparar el juicio oral.

El juez de instrucción plasma toda su actividad en un documento cuyo nombre varía en función de si estamos en un proceso ordinario o en uno abreviado: se denominará sumario, o pieza principal, para el primer caso; y diligencias previas en el segundo.

En este documento constan todas las actuaciones destinadas a preparar el juicio oral, a determinar el hecho delictivo, sus circunstancias y a la persona responsable. Además, en esta fase el juez puede incoar las llamadas *piezas separadas* en las que se establecen medidas para asegurar las responsabilidades derivadas del delito (las **medidas cautelares**, punto del que hablaremos a continuación).

Para el caso del delito fiscal que nos ocupa, se abrirían diligencias previas (vinculadas al procedimiento abreviado), ya que las penas asociadas al delito no llegan a los nueve años (condición a tener en cuenta para acudir al proceso ordinario), aunque en la práctica se observa una apertura de diligencias previas en casi la totalidad de casos debido a su mayor simplicidad y la facilidad para transformarlas posteriormente en el modelo que corresponda al proceso que se va a seguir.

2.2.1. La adopción de medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria

Es quizá en esta fase donde observamos una de las mayores y más insólitas y sorprendentes especialidades del proceso penal por delito fiscal respecto a uno “estándar”: la posibilidad de **ordenar e imponer medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria**. Las medidas cautelares son, como su propio nombre indica, una serie de medidas preventivas que el juez competente o el órgano jurisdiccional (o, en este concretísimo caso, también la Administración Tributaria) puede adoptar para que la persona responsable en un proceso penal no haga desaparecer pruebas, datos etc., de manera que puedan realizarse correctamente actos que conforman el proceso, y asegurando en la medida de lo posible que la sentencia sea eficaz.

GOMEZ ORBANEJA define las mismas como: *“aquel conjunto de actuaciones encaminadas al aseguramiento del juicio y a la efectividad de la sentencia que se dicte”*.

Estas medidas tienen unas características:

- **Instrumentalidad:** no constituyen un fin en sí mismas, sino que están vinculadas a la sentencia que en su día pueda dictarse.
- **Provisionalidad:** no son definitivas, pudiéndose modificar en función del resultado del proceso o si se alteran los presupuestos que llevaron a adoptarlas.
- **Homogeneidad:** debe ser semejante o parecida a la *medida ejecutiva* que en su día deba acordarse para la efectividad de la sentencia (aunque no hay identidad entre ellas).
- **Proporcionalidad:** la gravedad de la medida adoptada debe corresponderse con la gravedad del hecho cometido.

2.2.2. El origen de esta particularidad. Algunas opiniones de la doctrina al respecto

Esta potestad se instauró con la Ley 7/2012 (que modificaba el párrafo quinto del artículo 81 LGT) y se ve ampliada por la Ley 34/2015 y supone una clara injerencia en una competencia típicamente judicial y, según muchos autores, de dudosa constitucionalidad al

vulnerar claramente el mandato constitucional que reserva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado a jueces y tribunales.

En este sentido es sumamente interesante el voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, en el que enfatiza especialmente la rareza de unas medidas adoptadas por la Administración que **no podrán ser recurridas** y que primarán incluso sobre las propias decisiones judiciales:

*«...[S]e sigue manteniendo la posibilidad de que la Administración tributaria, que va a ser denunciante o querellante y parte en el procedimiento penal, pueda acordar medidas cautelares para asegurar las responsabilidades pecuniarias que pudieran derivarse del delito, lo que resulta insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el juez de instrucción es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar. Con este sistema, **se relega al juez al mero papel revisor** de la medida adoptada por el denunciante y perjudicado. Potestad que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal. Especialmente grave resulta la posibilidad de **subsistencia de las medidas cautelares** adoptadas por la Administración tributaria cuando se acuerde por el órgano judicial la **suspensión de las actuaciones de recaudación de la liquidación provisional** de los conceptos y elementos vinculados al presunto delito. En este caso, el párrafo último del apartado 6 del artículo 81 de la LGT se limita a establecer que se notificarán las medidas al Ministerio Fiscal y al órgano judicial que acordó la suspensión «y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento». Sin embargo, para la suspensión de los actos de recaudación, el juez penal ha de establecer una garantía o dispensar al encausado, total o parcialmente, de la garantía. Por lo que el mantenimiento de una medida cautelar adoptada por la Administración **no resulta justificado**, pues **el juez ya acordó la garantía que entendió suficiente** para cubrir el importe de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma (nuevo art. 614 bis.4 LECrim.). De manera que el mantenimiento de la medida cautelar adoptada por el órgano administrativo es desproporcionada y excesiva y no encuentra otra justificación que un **injustificado recelo de la Administración** a la suficiencia de la garantía fijada por el juez. **Lo correcto sería acordar, ex lege, el cese de la medida cautelar adoptada por la Administración una vez que el juez penal haya acordado la suspensión de las acciones recaudatorias de la liquidación provisional de los elementos vinculados al presunto delito***

*y se haya prestado, en su caso, la garantía fijada por él. Bastando, en consecuencia, que el órgano judicial comunique a la Administración el auto acordando la suspensión y la constitución de fianza, en su caso, para que aquella proceda a alzar las medidas cautelares por ella adoptadas. Por lo que se considera necesaria la modificación de este precepto. La reforma, además, no subsana el **vacío legal** sobre el procedimiento para adoptar por la Administración tributaria la medida cautelar, ni el de su ratificación o revocación por el juez penal, no contemplándose la necesaria audiencia al interesado, ni la posibilidad de su impugnación mediante el régimen de recursos».*

En una dirección similar se pronuncia el Profesor MENÉNDEZ MORENO, mostrándose igualmente crítico al señalar que “las justificaciones que se dan no resultan desde luego jurídicamente consistentes, aunque, por supuesto, le van a resultar de gran utilidad a la eficacia recaudatoria de la Hacienda Pública”¹³.

La misma línea, y con un **discurso mucho más incisivo**, sigue el Catedrático de Derecho Procesal MORENO CATENA¹⁴. Expone que, a partir de la reforma de 2012, con estas facultades de la Administración Tributaria se produce una quiebra doble:

- En primer lugar, del **derecho a la tutela judicial efectiva** y a no sufrir indefensión (art. 24.1 CE), y del derecho a un **proceso con todas las garantías** (art. 24.2 CE), que comprende el respeto y la salvaguarda de las garantías procesales por parte del juez, entre las que se encuentra la *exclusividad de la potestad jurisdiccional*.
- Y, por otra parte, del **derecho a la presunción de inocencia** que ampara a la persona afectada por las actuaciones penales.

¹³ MENÉNDEZ MORENO, A. “La modificación parcial de la Ley General Tributaria”. *Quincena Fiscal*, 2014.

¹⁴ Véase MORENO CATENA, V. “La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal”. *Diario La Ley*, N° 8331, Sección Tribuna, 12 de junio de 2014.

Con respecto al primer extremo, considera que el texto de la Disposición Adicional 19ª de la LGT, introducida por la Ley 7/2012, es muy reprochable en cuanto a su redacción, ya que hace mención a una *supervisión de la autoridad judicial*, cuando “[d]e acuerdo con lo que la Ley dispone, el instructor no es un simple supervisor de una actividad ajena; el juez de instrucción es el **dominus de la investigación**, y no se limita a controlar, sino que debe ordenar las concretas diligencias que habrán de ejecutar; su responsabilidad no es la de un vigilante o fiscalizador de la actuación ajena, sino la del director a quien están subordinados los funcionarios de la policía judicial, y con el que han de colaborar el resto de las Administraciones Públicas”.¹⁵

Además, añade que la **Administración tributaria**, al ser **parte del proceso** (parte acusadora), no puede considerarse en absoluto un tercero imparcial en la investigación de los delitos, rompiendo así la **exigencia de imparcialidad e independencia** de nuestro sistema procesal penal actual. Así, para MORENO CATENA, “se ponen **en cuestión las garantías** básicas del proceso y el propio modelo procesal de nuestro país, pues la Ley General Tributaria le usurpa al juez instructor sus atribuciones como director de la investigación, al dejarlo relegado al papel de mero controlador o supervisor de lo que hagan los funcionarios y autoridades de la Administración Tributaria”.

Por otra parte, la adopción de medidas cautelares por parte de la Administración tributaria también afectaría a la tutela judicial efectiva para el denunciado, ya que vería gravado su patrimonio personal por una **decisión unilateral de la parte acusadora** y que correspondería al juez instructor, que en estos casos simplemente se limita a confirmar la medida (cuando, y de nuevo en palabras del Profesor MORENO CATENA, no solo tiene la potestad de decir la **última palabra**, sino que le corresponde también en exclusiva la **primera palabra** cuando se trata del contenido propio de la potestad jurisdiccional). En definitiva, la nueva redacción de la ley estaría considerando el procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública como un apéndice del procedimiento de inspección tributaria que situaría a la jurisdicción penal en una posición de subordinación con respecto a las decisiones administrativas en estos casos, lo que llevaría (siguiendo una vez más al Catedrático) a considerar la previsión del art. 81.8 LGT de **inconstitucional**.

¹⁵ MORENO CATENA, V. “La dudosa constitucionalidad...”, op. cit., p. 3.

Asimismo, se produciría **indefensión** para el denunciado, ya que estas medidas cautelares no ofrecen posibilidad de recurso ni plazos máximos para su comunicación al órgano judicial correspondiente.

En cuanto a la vulneración del **derecho de presunción de inocencia**: MORENO CATENA expone que este derecho debe operar en todo momento durante el proceso, no obstante para que puedan ordenarse medidas cautelares. Ahora bien, deben concurrir los **presupuestos necesarios** (que se verán con más detalle en el siguiente apartado de este trabajo) para poder adoptar estas medidas, aunque el art. 81.8 LGT dispone que, en caso de que haya existido un procedimiento previo de inspección o comprobación, bastaría con que se hubiera **formalizado denuncia o querrela** para adoptar la medida cautelar. Es decir: *se puede proceder al embargo cautelar de los bienes de un contribuyente denunciado aun **sin que el juez instructor haya decidido admitir el escrito y sin que haya hecho un mínimo análisis provisional de si concurren indicios racionales de criminalidad o de la posible participación en los hechos del contribuyente. [...] [E]s la propia Administración la que formula la imputación y valora la culpabilidad, haciendo así **tabla rasa de la presunción de inocencia**.***¹⁶

Vemos así cómo esta novedad no está libre de discordia y no faltan las críticas y observaciones acerca de su dudosa constitucionalidad y encaje en nuestro sistema procesal penal, tal y como está configurado hoy día.

2.2.3. Requisitos para la adopción de medidas cautelares por la Administración Tributaria

Como ya se ha dejado entrever, para la imposición de estas medidas cautelares basta con que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de sus presupuestos habilitantes, esto es, la existencia de **indicios racionales** de que en otro caso **el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado** (art. 81.1 LGT). Debemos recordar que para la adopción de medidas cautelares deben cumplirse previamente unos requisitos necesarios, que precisamente justifiquen su adopción:

¹⁶ MORENO CATENA, V. “La dudosa constitucionalidad...”, op. cit., p. 8.

1. La apariencia de comisión de un delito o «fumus comissi delicti»: para justificar la adopción de medidas cautelares deben concurrir indicios racionales de criminalidad, lo que exige concluir en una doble imputación: objetiva, de que se ha cometido un hecho delictivo, y subjetiva, de que la persona contra quien se adopta la medida aparece como responsable del mismo.
2. El riesgo de que la deuda no sea pagada en caso de su no adopción, lo que se constituye en el conocido como «periculum in mora» (peligro si se retrasa la adopción de la medida)
3. Que las citadas medidas sean proporcionadas respecto al daño que se pretenda evitar, sin que aquellas puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación

No se exige la existencia de un previo trámite de audiencia, ya que la finalidad de estas medidas cautelares es el aseguramiento inmediato del pago de la deuda, situación que se vería frustrada si se eliminara el efecto anticipatorio.

Además de estos supuestos previos, podemos encontrar otro tipo de requisitos a la hora de adoptar medidas cautelares, que podemos dividir en dos grupos: requisitos subjetivos y requisitos objetivos.

Requisitos Subjetivos:

Dentro de este apartado podemos distinguir los requisitos que se refieren al **sujeto activo** (quién y bajo qué condiciones puede adoptar la medida cautelar) y los referidos a los **sujetos afectados** (a quién van dirigidas las medidas cautelares tributarias).

Con respecto al **sujeto activo**, habrá que determinar qué órgano es el competente para adoptar las medidas (algo que, por otra parte, debería estar *predeterminado por la LGT*¹⁷). Si se interpreta la LGT (arts. 146 y 162) en un primer momento se concluye que los órganos con competencia para adoptar medidas cautelares dentro de la AEAT serán los **órganos de recaudación de los tributos**, aunque un análisis más detallado como el que presenta el Profesor CORCUERA TORRES nos llevaría a concluir que sería conveniente que la

¹⁷ Véase CORCUERA TORRES, A. *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*. Marcial Pons, 1998, pp. 68-69.

adopción de medidas cautelares pudiese corresponder también a órganos de **inspección** y de **comprobación e investigación**¹⁸.

Para que las medidas cautelares puedan ser adoptadas por la Administración tributaria siempre deberá verificarse el requisito del art. 81.1 LGT previamente mencionado.

Si hablamos de lo respectivo a los **sujetos afectados por las medidas**, estos serán los *deudores tributarios* y los responsables subsidiarios o solidarios. En el caso de estar ante un delito fiscal, estos sujetos afectados serán los investigados por dicho delito.

Requisitos Objetivos:

Esta categoría puede ser, a su vez, dividida en otras dos:

- **Requisitos materiales:** presupuestos necesarios para adoptar la medida cautelar y que podemos resumir en dos:
 - La realización de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública (apreciamos aquí el criterio del *periculum in mora*).
 - Existencia de una deuda tributaria (*fumus commissi delicti*).

- **Requisitos formales:** acto administrativo por el que se adopta la medida cautelar. Al ser estas medidas cautelares actividades de la Administración, es obligatorio que se adopten bajo la forma prevista en la legislación reguladora de los actos jurídico-públicos, trámites reglados que garantizan los derechos del afectado. Este acto no es un acto especial, por lo que se acoge a los elementos ordinarios exigidos por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992).

Estos actos deben ser siempre **motivados**, exponiéndose claramente las razones por las que se adopta la medida.

¹⁸ CORCUERA TORRES, A. *Las medidas cautelares que aseguran el cobro...*, op. cit., pp. 72-73.

2.2.4. La posibilidad de adoptar una medida cautelar en cualquier momento del procedimiento

Tras la aprobación de la Ley 7/2012, se permitió la adopción de medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria en cualquier momento del procedimiento cuando concurren los presupuestos establecidos al efecto.

Con la anterior regulación, solo se permitía la adopción con carácter general de medidas cautelares desde que existiese propuesta de liquidación¹⁹. Esta limitación afectaba básicamente al delito fiscal, ya que el acta de inspección (exigida con carácter general para que se pudieran adoptar medidas cautelares) se excluía en estos supuestos, como se ha expuesto en apartados anteriores de este trabajo, y se desarrollará a continuación.

En este sentido, cabe plantearse hasta qué punto respeta las garantías mínimas el hecho de que la adopción de la medida cautelar pueda quedar desvinculada de cualquier momento propio de la fase liquidativa: el hecho de que no exista propuesta de liquidación previa podría llegar a dificultar que la adopción de la medida cautelar **respete el principio de proporcionalidad** de cara a la determinación de la *cuantía necesaria* para cubrir el importe de la deuda que se asegura. SÁNCHEZ PEDROCHE opinaba a este respecto que la imposibilidad anterior de que pudieran adoptarse medidas cautelares hasta el momento mismo de la propuesta de resolución resultaba lógica, ya que con carácter previo se hacía necesario constatar la existencia de una deuda concreta pendiente de pago y de importe cuantificable, al objeto de que la medida adoptada resultase proporcionada a la suma que se pretendiese asegurar con la medida.

2.2.5. La importancia de la existencia de una liquidación

De nuevo en este punto con la antigua regulación nos encontrábamos un obstáculo estructural, ya que (como se ha expuesto con antelación) en el momento en que la Administración tributaria daba traslado de los hechos a los Tribunales de Justicia, sus

¹⁹ Salvo en los casos de deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, supuestos estos en los que la medida podía ser adoptada en cualquier momento del procedimiento.

actuaciones se veían interrumpidas, lo que implicaba una **inexistente liquidación** en la que basarse. La profesora Yolanda MARTÍNEZ MUÑOZ señala que “la inexistencia de una propuesta de liquidación previa hará difícil conciliar en ocasiones la adopción de estas medidas de carácter preventivo con los límites que señala el apartado 3 del artículo 81 de la LGT, y en concreto con el principio de proporcionalidad respecto de la cuantía necesaria para cubrir el importe de la deuda que se asegura”²⁰. Este apartado 3 reza textualmente:

Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Esta situación se ve solventada con la inclusión del nuevo Título VI, ya comentado en apartados anteriores (en el que, recordemos, se establece que **por regla general se practicará la liquidación**). La Ley 34/2015 establece un procedimiento para la liquidación administrativa en los casos de delito fiscal y amplía los supuestos de liquidación tributaria a los delitos de contrabando. Concretamente se fijan las reglas para el cobro en vía administrativa de deudas fiscales que hayan derivado en delito. Y ello teniendo presente que hasta la aprobación de la Ley 7/2012, cuando Hacienda detectaba que un fraude era constitutivo de un delito fiscal, debía paralizar la vía administrativa y remitir el caso a la vía penal, lo cual demoraba el cobro de las deudas, que quedaban en un limbo a la espera de una sentencia que podía durar muchos años. La citada Ley modificó esta situación, siendo necesario establecer las condiciones precisas para que el cobro en vía administrativa de delitos fiscales sea posible.

2.2.6. Tipos de medidas cautelares susceptibles de adoptarse en el proceso penal e investigación del patrimonio

En la redacción anterior del artículo 81 LGT (previa a la modificación sufrida en 2012) ya se venía estableciendo la posibilidad de acordar la retención de devoluciones tributarias o

²⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias”. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 2/2013. Universidad de Alicante, 2013, p. 17.

de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria en relación con *personas vinculadas* a un posible delito fiscal, con la finalidad de asegurar la responsabilidad civil que pudiera acordarse en vía penal. Esto era todo lo que la Administración tributaria podía hacer en materia de medidas cautelares provisionales, pero tras la reforma la facultad se ve notablemente ampliada: la Exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre (que como ya se ha dicho, contiene la modificación realizada en el ámbito de las medidas cautelares en relación con los supuestos agravados de delito fiscal) indica que este texto legal se complementa con el mandato establecido por la **Disposición adicional decimonovena para la investigación patrimonial de los sujetos implicados en un proceso por delito fiscal**, a la que se refiere asimismo el artículo 81.8 de la LGT. A tenor de esta Disposición adicional: “*En procesos por delito contra la Hacienda pública... los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la **competencia para investigar**²¹, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito*”.

Esta competencia para investigar se traduce en una serie de medidas cautelares enunciadas en ese artículo 81 (en su apartado 4), que recoge todas las posibilidades con las que cuenta. Un listado amplio y que deja prácticamente abierto con su letra e):

4. *Las medidas cautelares podrán consistir en:*

a) **La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria.** *La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.*

b) **El embargo preventivo de bienes y derechos,** *del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.*

c) **La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.**

d) **La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas,** *en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.*

e) **Cualquier otra legalmente prevista.**

²¹ Se tratará el tema de la investigación más adelante en este mismo bloque.

A estos efectos, los órganos de recaudación dispondrán de amplias facultades de comprobación e investigación, podrán requerir información, y adoptar las medidas cautelares que acabamos de ver. Ello quiere decir que, paralizado el procedimiento administrativo por indicios de delito fiscal, la Administración Tributaria seguirá actuando, en este caso a través de sus órganos de recaudación, con la finalidad de **conocer el patrimonio disponible** para hacer efectivo el importe debido como consecuencia del delito, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras medidas, estableciéndose además la obligación inmediata de dar cuenta al juez penal, el cual habrá de confirmarla, modificarla o alzarla. La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, añade también un **nuevo artículo 614 bis en la LECRIM** en el que se prevé que el juez se pronuncie sobre las pretensiones de las partes relativas a las medidas cautelares adoptadas por la Administración en el seno de los procedimientos tributarios (adoptadas al amparo de este ya mencionado art. 81 LGT).

Como se observa, las medidas contempladas son **eminentemente reales** (limitan los derechos sobre los bienes o el patrimonio del investigado o vinculado con el delito). Este tipo de medidas son aquellas que tienden a limitar la libertad de disponer de un patrimonio con el objeto de que la persona satisfaga las responsabilidades pecuniarias de cualquier clase que puedan declararse en el proceso penal. No solo se deriva responsabilidad civil (restituir la cosa, indemnización de daños y perjuicios) sino también los pronunciamientos penales con contenido patrimonial (la pena de multa y las costas procesales fundamentalmente). El objeto final es el pago de una cantidad de dinero, que, en el caso del proceso penal por delito fiscal, se traduce en el pago de las cantidades debidas a la Hacienda Pública. En otras palabras, de lo que se trata es de bloquear un patrimonio.

Entre estas medidas, quizá destaca la contenida en la letra c) (prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos): aun tratándose de una medida cautelar real (de contenido patrimonial), resulta especialmente incisiva.

Se establece también la duración máxima de estas medidas, que, por regla general, no deberá exceder de 6 meses (art. 81.6 LGT) salvo en las situaciones concretas que se describen en el texto legal. Sin embargo, el órgano judicial competente ha de decidir sobre su alzamiento o su **conversión en medida cautelar judicial**. De ello deriva la especialidad de estas medidas cautelares también en cuanto a su duración, puesto que, si con carácter general

los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción (de ahí su carácter provisional), *cuando la medida cautelar se adopte con motivo de la remisión del expediente por posible delito fiscal*, sus efectos se extienden hasta la decisión del órgano judicial competente sobre su levantamiento o conversión.

Conviene recordar que la adopción de dichas medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria deberá ser razonable o idónea para **proteger el interés general**, así como **proporcionada** a los daños que trate de evitar y a aquellos otros que pueda ocasionar. No puede recurrirse de manera indiscriminada a su adopción, que *en todo caso habrá de resultar idónea*, debiendo estimarse por parte del órgano competente que el cobro pueda verse imposibilitado, concurriendo además una serie de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública.

2.2.7. Otros supuestos de adopción de medidas cautelares por parte de la Administración tributaria

Como inciso, se puede señalar al respecto de las medidas cautelares adoptadas por la Administración Tributaria que no solo son exclusivas del proceso penal por delito fiscal. Desde la reforma introducida por la Ley 7/2012, se permitió la adopción de la oportuna medida cuando se encontrase en marcha una investigación por un presunto delito en el que la **Hacienda Pública tuviese interés**, pudiendo pues adoptarse cautelas, no ya solo cuando se tratase de delitos contra la Hacienda Pública, sino también en cualesquiera otros supuestos en los que la Administración tributaria tuviera interés y se pretendiese garantizar deudas cuya recaudación fuese competencia de aquella.

Es decir: si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrían adoptarse también por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales. De este modo se amplió el ámbito de aplicación de las medidas cautelares a otros delitos cuyo origen no se sitúa en un procedimiento de comprobación o de investigación inspectora, pudiendo adoptarse las medidas cautelares del art. 81.8 de la LGT en **cualquier**

proceso penal que no fuese por un delito contra la Hacienda Pública en los que pudiera estar interesado (es el caso, por ejemplo, de un delito de blanqueo de capitales).

De esta manera, encontramos una doble posibilidad o dos momentos distintos en los que la Administración tributaria puede decidir adoptar medidas cautelares:

- En primer lugar, hallándose tramitando un **procedimiento de comprobación e investigación inspectora**, las medidas cautelares podrían adoptarse siempre que se hubiese formalizado denuncia o querrela por **delito contra la Hacienda Pública** o cuando ya se hubiese dirigido proceso judicial por dicho delito.
- Por otra parte, en supuestos que no surjan directamente de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora (es decir, casos que no se encuentren en el Título XIV del Código Penal, en los que no se trate de un delito fiscal) pero que tengan un **especial interés para la Hacienda Pública**, las medidas cautelares podrían ser adoptadas por la Administración tributaria **tras la incoación de las correspondientes diligencias de investigación** por parte del Ministerio Fiscal, o las correspondientes diligencias penales.

Las medidas cautelares podrán dirigirse contra **cualquiera de los sujetos** identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables (directos o subsidiarios) del pago de las cuantías a las que se refiere el art. 126 del Código Penal:

- **Sujetos penalmente responsables** del delito de defraudación tributaria.
- Sujetos con **responsabilidad civil**. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades “que sean **causantes** o **colaboren activamente** en la realización de una infracción tributaria” (art. 42.1 LGT). Según lo contenido en el art. 258 LGT, serán responsables tributarios quienes, no siendo el deudor principal, tengan en relación con el delito fiscal la consideración de coautor, autor mediato, inductor o cooperador necesario.

En la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 se afirma que “la **declaración de responsabilidad** en estos supuestos **posibilitará la actuación de la Administración tributaria** en orden al cobro de la deuda tributaria”.

Como ya se exponía anteriormente, podrían adoptarse medidas cautelares no sólo para garantizar el pago de la **responsabilidad civil derivada del delito** de que se trate (y que comprendería tanto la restitución como la reparación del daño, y la indemnización de perjuicios morales y materiales), sino también de la **multa y de las costas procesales** oportunas, garantizándose con ello el pago de las cuantías correspondientes.

2.2.8. La investigación patrimonial

La Disposición Adicional Decimonovena de la LGT (introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria para la Lucha Contra el Fraude) establece, bajo el título “Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delitos contra la Hacienda Pública”, que:

“En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados, se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente Ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal”.

De conformidad con esta Disposición Adicional Decimonovena en la LGT, en aquellos procesos por delito contra la Hacienda Pública los órganos de recaudación de la

AEAT mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio de los posibles responsables, utilizando las facultades previstas en los arts. 93, 94 y 162 de la LGT y pudiendo, en su caso, adoptar medidas cautelares. Estas facultades se resumen en:

- **Obligación de información para personas físicas o jurídicas** (art. 93 LGT): deberán proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

- **Deber de información y colaboración por parte de las autoridades** (art. 94 LGT): los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales, así como otros organismos y corporaciones (cámaras, colegios, asociaciones, partidos políticos...) tienen el deber de suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria, además de prestar apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones. Todo esto **no requiere del consentimiento del afectado**.

- **Facultades de investigación de los bienes o derechos de los obligados tributarios** (art. 162 LGT): para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios; todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria.

Se atribuyen a los órganos de recaudación de la AEAT, por tanto, competencias para realizar investigaciones sobre el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías

pecuniarias asociadas al delito, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras medidas, estableciéndose además la obligación inmediata de dar cuenta al juez penal.

Esta Disposición Adicional Decimonovena ha de ser puesta en conexión con lo señalado en el art. 81.8 de la LGT. Todo esto se hizo con el objetivo de evitar que la Administración tributaria vea impedido el ejercicio de sus facultades de investigación cuando se hubiera iniciado un procedimiento por un presunto delito contra la Hacienda Pública.

De esta forma, los órganos de recaudación de la AEAT mantienen determinadas **competencias de obtención de información**. A estos efectos, el legislador hace mención a las competencias de investigación de los órganos de recaudación, que se desarrollarán sin perjuicio de las competencias de la policía judicial.

De nuevo aquí cabe plantearse hasta qué punto la Administración tributaria no está invadiendo competencias judiciales. En principio debería ser el **juez instructor** quien (en el ejercicio de sus legítimas competencias) valorase la necesidad de **solicitar el apoyo de la AEAT**, pero de ninguna manera que fuese esta quien tome la iniciativa. En todo caso, la situación debería ser valorada por el Juez Instructor ante la petición de la adopción de medidas cautelares efectuada por la Abogacía del Estado o el Fiscal.

2.3. LA FASE DE ENJUICIAMIENTO: ALGUNAS CUESTIONES TÉCNICAS

Llegamos en este momento a la fase central de todo proceso penal, el momento decisivo en que los hechos se someten a la valoración del juzgador: el enjuiciamiento, o juicio oral.

Se observará que se ha obviado **fase intermedia de preparación del juicio oral** en el desarrollo del esquema de este trabajo; a nuestro juicio, su análisis en este caso particular del delito fiscal carece de relevancia al no presentar especialidades con respecto a otros procesos penales, por lo que se seguirá con el estudio de otros puntos que sí muestran singularidades.

No obstante, recordemos que la fase intermedia o de preparación del juicio oral es el conjunto de actuaciones destinadas a valorar los resultados de lo actuado en la fase de instrucción, apreciándose si esta es completa y suficiente, y si se dan los presupuestos necesarios para proceder a la apertura del juicio oral o para el sobreseimiento.

De esta decisión se da traslado a las partes para que, en el plazo de diez días soliciten la apertura del juicio oral formulando **escrito de acusación** o el sobreseimiento de la causa o, excepcionalmente, la práctica de diligencias complementarias.

La acusación se extenderá a la cuantía de las indemnizaciones o fijación de las bases para su determinación, y las personas civilmente responsables, y demás pronunciamientos sobre entrega y destino de cosas y efectos e imposición de costas procesales.

En el mismo escrito se propondrán las **pruebas** cuya práctica se interese en el **juicio oral**, expresando si la reclamación de documentos o las citaciones de **peritos y testigos** deben realizarse por medio de la oficina judicial.

En el escrito de acusación se podrá solicitar la **práctica anticipada** de aquellas pruebas que no puedan llevarse a cabo durante las sesiones del juicio oral.

2.3.1. La prejudicialidad en la fase de juicio oral

Entramos ya puramente en el desarrollo del enjuiciamiento. La naturaleza “mixta” del delito fiscal nos sitúa en esta fase en una cuestión sobre la cual la doctrina no parece haber tenido demasiado acuerdo a lo largo del tiempo: la prejudicialidad.

En la fase de juicio oral corresponde a la acusación (la Administración tributaria) acreditar que la deuda tributaria defraudada supera el límite cuantitativo que establece el Código Penal en su artículo 305.1 y, para ello, se servirá fundamentalmente del **informe realizado por los órganos de la Inspección de los Tributos** responsables de la comprobación de la situación tributaria del imputado por un delito contra la Hacienda Pública, en el que se recogerán:

i) En primer lugar, los **hechos con trascendencia tributaria** que se hayan puesto de manifiesto en el curso del procedimiento inspector o (en su caso) durante la fase de instrucción del proceso;

ii) En segundo lugar, las **normas jurídicas** de las que surge la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del delito;

iii) Y, finalmente, los **cálculos realizados para cuantificar la deuda tributaria** que el acusado debió ingresar dentro del plazo legalmente establecido **o la devolución tributaria** indebidamente percibida.

Estos elementos son los determinantes de la deuda tributaria que se pone a juicio en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, y todos ellos pueden ser **discutidos por la defensa**. Si se llega a convencer al juez de que el acusado no ha realizado el hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento determina el nacimiento de la responsabilidad penal o de que el importe de la cuota defraudada no supera los 120.000 euros, se obtendrá una sentencia absolutoria. Lo habitual en el juicio por delito contra la Hacienda Pública, por tanto, será que se produzca una controversia técnica acerca de la **adecuación a derecho** de la cuota tributaria que la Administración y el Ministerio Fiscal afirman que ha sido objeto de defraudación: *si no hay deuda, no hay delito*.

Encontramos así que el pronunciamiento del juez de lo penal acerca de la **existencia y de la cuantía de la deuda tributaria** de la que debe responder el contribuyente imputado en un proceso por delito contra la Hacienda Pública tiene un evidente **carácter prejudicial** en el sentido establecido por los arts. 3 y 4 LECrim, y el art. 10 LOPJ (competencia de jueces y tribunales encargados de la justicia penal para resolver cuestiones civiles y administrativas íntimamente ligadas al hecho punible, aunque sean asuntos que no les estén atribuidos privativamente, a no ser que dicha cuestión sea crucial para determinar la culpabilidad o inocencia).

Para establecer el régimen aplicable a estas cuestiones prejudiciales se puede diferenciar su tratamiento procesal según cuál sea su naturaleza, pudiendo diferenciarse tres categorías: Las de carácter formal, las relacionadas con el hecho imponible y las relacionadas con la cuota tributaria.

Cuestiones tributarias de carácter formal

Son tales las que se suscitan acerca de la **observancia por la Administración de las normas reguladoras** del ejercicio de sus potestades de comprobación o de liquidación. Estas no han de ser objeto de enjuiciamiento en sede penal: no se trata de aspectos íntimamente ligados al hecho punible, ni de cuestiones de las que dependa en sentido del fallo que pueda dictarse. Por tanto, estas cuestiones no conformarán una cuestión prejudicial.

Cuestiones relacionadas con el hecho imponible

Por regla general, estas cuestiones consistirán en un debate acerca de los **elementos de prueba aportados por la acusación**. Se trata así de una controversia de carácter eminentemente fáctico, estrechamente relacionada con el hecho punible. Para su resolución el juez aplicará los criterios propios de la carga de la prueba en el proceso penal.

Debemos tener en cuenta que, para configurar el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el legislador tributario se sirve habitualmente de **conceptos y figuras propios de otras ramas del derecho**. Por tanto, las cuestiones prejudiciales que pueden suscitarse en relación al hecho imponible subyacente, más que un carácter propiamente tributario, tendrán una naturaleza civil, mercantil, contable o incluso laboral.

El tratamiento que se da a estas cuestiones es el de **prejudicialidad no devolutiva** (resuelta por el mismo juzgado o tribunal competente para el objeto principal del proceso, aunque sin fuerza de cosa juzgada), pues la naturaleza administrativa del acto de liquidación hace que no quepa plantear la cuestión ante un juez civil o mercantil, y este tipo de cuestiones también le son ajenas a un juez de lo contencioso-administrativo.

Cuestiones relacionadas con la cuota tributaria

Las cuestiones que suscitadas respecto a la cuantificación de la cuota tributaria que, según la Administración y el Ministerio Fiscal, resulta de la realización del hecho imponible ocultado, son las que siempre han concentrado el debate propiamente tributario en el seno de un proceso penal por delito fiscal. Por su carácter eminentemente jurídico, el juez penal debe decidir si las resuelve prejudicialmente como parte integrante del objeto del proceso o bien autoriza a las partes para que las planteen ante un órgano de lo contencioso-administrativo.

A favor de la aplicación de un régimen de **prejudicialidad devolutiva** para estas cuestiones se pronuncian quienes consideran que la actual complejidad de la normativa

tributaria exige del juez penal un razonamiento jurídico que excede de los límites del normal ejercicio del *ius puniendi* del Estado.

Ante esto podría objetarse que aplicar un régimen de prejudicialidad devolutiva supondría una situación semejante a la de **preferencia administrativa**, que ya supuso un fracaso en la persecución del delito contra la Hacienda Pública, aconsejando “priorizar” la represión penal; por otra parte, daría pie a la utilización de este tipo de cuestiones para **dilatar aún más la causa penal** hasta convertir la sanción privativa de libertad en una posibilidad remota.

Antes de la reforma de 2012, el efecto suspensivo que la litispendencia penal producía sobre los procedimientos tributarios de liquidación de la deuda impedía que, iniciado un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, se dispusiera del acto administrativo de liquidación que debería ser objeto de revisión por parte del juez de lo contencioso-administrativo; con tal modelo de preferencia penal absoluta, no era posible aplicar un régimen de prejudicialidad devolutiva, aunque la cuestión que se suscitase fuese determinante de la culpabilidad o inocencia del acusado.

Con la actual configuración del modo de proceder (permitiéndose la continuación del procedimiento administrativo, práctica de la liquidación incluida, aun cuando se haya iniciado el proceso penal), ese problema estaría, *a priori*, superado, aunque la utilización de la cuestión prejudicial devolutiva introduciría indirectamente en el proceso penal aspectos que no guardan relación directa con el hecho punible sino con la **actuación de la Administración tributaria**.

2.3.2. La práctica de la prueba: la problemática sobre los peritos de la Administración tributaria

Otro de los momentos que más debate levanta dentro del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el de la práctica de la prueba, concretamente en el de la intervención de peritos.

Y es que la prueba del delito fiscal se basa, esencialmente, en la **pericial de los inspectores de Hacienda** que han participado en el examen y comprobación de la

documentación del particular o empresa incurso en dicho delito²². Tenemos así (y una vez más) otra particularidad que atañe a este tipo de procesos, ya que una de las partes (la acusación) se ve también en la postura de perito oficial para llevar a cabo la prueba en el juicio oral. Es lógico que este hecho levante debate sobre la parcialidad que puedan presentar estos funcionarios (recordemos que uno de los requisitos principales y necesarios en los peritos es la **imparcialidad**).

En este sentido, es interesante la Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo, de 18-6-2014, Rec. Casación: 54/2014, en la que se viene a decir que estos funcionarios, por su **proximidad a los hechos investigados**, su **cualificado nivel de formación** en materias contable y financiera, y por los principios constitucionales que han de inspirar su actuación, están en las mejores condiciones de hacer realidad el asesoramiento que requieren algunas formas de delincuencia.

No obstante, también se expone que no existe impedimento alguno para que les sean de aplicación las normas previstas en la LECrim para **asegurar su imparcialidad**. De ahí que el perito de la Administración tributaria sea también un **perito recusable** conforme a las previsiones de los artículos. 468 y concordantes de la LECrim.

En la sentencia se recuerda que la labor del perito es **valorar**, con arreglo a las máximas de experiencia manejadas por un determinado saber especializado, algún **hecho o circunstancia** adquiridos con anterioridad por otros medios de investigación, que resulte de interés para la investigación. Esto es: **no informa sobre conceptos jurídicos**, ni es admisible la intromisión de un tercero en la fijación del derecho aplicable; ello supondría una injustificada invasión del espacio funcional atribuido a quienes asumen el ejercicio de funciones jurisdiccionales.

Al respecto, también resulta de interés una sentencia algo anterior de la Sala 2ª del Tribunal Supremo, de fecha 29-05-2009, nº 611/2009; en ella se afirma lo siguiente:

²² Prevista entre otras, en el artículo 15.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, y la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su artículo 88.

«[T]iene declarado esta Sala, respecto al valor que tienen los dictámenes periciales emitidos por los Inspectores de la Agencia Tributaria, como es exponente la Sentencia 192/2006, de 1 de febrero, que dichos informes, en causas en las que la referida Agencia inicia mediante denuncia el procedimiento penal, que la vinculación laboral de estos Inspectores, que tienen la condición de **funcionarios públicos, con el Estado, titular del ius puniendi, no genera un interés personal que les inhabilite, por lo que ni constituye causa de recusación ni determina pérdidas de imparcialidad**», con cita de las SSTs 1688/2000 de 6 de noviembre; 643/1999; 20/2001 de 28 de marzo; 472/03 de 28 de marzo; 3 de enero de 2003; y 2069/2002 de 5 de diciembre de 2002.

Según esta última sentencia “... la admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal, no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo, precisamente a que el funcionario público debe **servir con objetividad a los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho a la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Fiscal ...**”»

Esto, por supuesto, no significa que se acepte como probado todo aquello que declaren o informen los Inspectores de la Agencia Tributaria, sino que sus declaraciones e informes serán de **libre valoración** junto a las restantes pruebas que se practiquen conforme al artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

En definitiva, el informe emitido por los Inspectores Fiscales aporta hechos y documentos, y puede contener una **indicación no vinculante** de cuál es la opinión del técnico actuante con respecto a los hechos en cuya investigación ha intervenido. A partir de ahí el tribunal sentenciador deberá formar su **propio criterio** basándose no sólo en el contenido de ese informe, sino en el resto de las pruebas que se practiquen en el juicio oral.

2.3.3. La sentencia: necesidad de adecuación entre lo dictado por el tribunal y la Administración tributaria

Una vez se ha desarrollado el juicio oral, practicándose las pruebas que las partes hayan solicitado o el juez haya considerado necesarias, este último forma su criterio a partir de todo lo aportado y se llega a la parte culminante del proceso: la sentencia.

Mediante el nuevo art. 999 LECRIM (introducido por la Ley 34/2015, de 21 de setiembre, de Modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria), se garantiza la **efectiva vinculación de la Administración tributaria a la sentencia penal**.

En el momento de conocer la sentencia se presentan dos posibilidades:

- Caso de que en el proceso penal se dicte **sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública**. Si la cuota defraudada fijada fuese diferente a la contenida en el acto de liquidación, esta última debe rectificarse para ajustarse a la cuantía establecida en la sentencia (art. 257 LGT). La LGT especifica que *subsistirá el acto inicial*, por lo que la liquidación inicialmente practicada no es objeto de anulación ni debe ser revocada, conserva su validez. Únicamente debe ser modificada y ajustada a los términos establecidos en la sentencia, procediéndose a una devolución de ingresos indebidos si el monto determinado por la vía penal fuese inferior al de la liquidación; para el caso contrario (que el juez penal determine una cantidad mayor a la presentada por la liquidación) no hay ningún procedimiento fijado²³, aunque se podrían aplicar subsidiariamente las normas generales sobre procedimientos tributarios, lo que dejaría un plazo de seis meses para proceder a la rectificación.
- Caso de que se dicte **sentencia absolutoria por motivo diferente a la inexistencia de obligación tributaria**. En esta situación, se prevé que se retrotraigan las actuaciones tributarias al momento anterior a la propuesta de liquidación para que se levante una **nueva acta** que debe tramitarse siguiendo el procedimiento ordinario, y que tiene que basarse en los hechos que hayan sido considerados probados por el tribunal en su sentencia absolutoria.

En caso de no cumplirse esta disposición por parte de la inspección tributaria, el obligado tributario dispone de un plazo de 30 días (a contar desde la notificación del acto) para poner de manifiesto la divergencia entre el acto de liquidación y la resolución al tribunal competente para la ejecución de la sentencia penal.

Dado este estado de cosas, el órgano judicial dará audiencia a la Administración y el Ministerio Fiscal, y **resolverá mediante auto** si la modificación practicada es conforme a lo que se ha declarado en la sentencia; en caso negativo, deben indicarse

²³ Véase ANÍBARRO PÉREZ, Susana. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*. Trabajo de Investigación, Universidad de Valladolid, 2016, p. 96.

con claridad los términos en los que la liquidación debe ser modificada. Este auto será susceptible de apelación o, en su caso, de súplica.

2.3.4. Recursos en el proceso penal por delito fiscal

Con carácter general, la impugnación a las resoluciones judiciales se formaliza mediante el sistema de recursos. Contra la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública cabe recurrir en **apelación** y, en su caso, en **casación**.

Sin embargo, una vez más el proceso penal por delito fiscal nos ofrece una peculiaridad: devenida firme la sentencia, cabe preguntarse si el condenado puede oponerse a la resolución judicial por la que se ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio. Dicha resolución adopta la **forma de auto**, por lo que el condenado podría impugnarla arreglo a lo dispuesto en el Capítulo IV de la LEC (*De la oposición a la ejecución y de la impugnación de actos de ejecución contrarios a la ley o al título ejecutivo*). Las razones que podrían sustentar la interposición de este recurso tendrían como fundamento principal la **improcedencia de iniciar la ejecución forzosa**: en todos aquellos casos en los que **no se acredite la resistencia al pago** no cabe iniciar la ejecución forzosa independientemente de cual sea el cauce formal legalmente establecido para ello.

Otro tema aparte (que ya no atañe al proceso penal como tal, sino que sería **materia administrativa**) serían los recursos y revisiones que se puedan promover en relación con las actuaciones de la Administración tributaria (liquidación, procedimiento de apremio como tal, etcétera).

2.4. LA EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA: COLABORACIÓN ENTRE ÓRGANOS

La ejecución de la sentencia penal consiste en dar **cumplimiento práctico** a todas las disposiciones en ella contenidas una vez que esta **sea firme**, tanto en lo referente a la sanción principal, como a las accesorias y a lo relativo a las costas procesales, así como respecto a medidas de seguridad impuestas.

Una sentencia devendrá firme desde el momento en que se hayan **agotado las vías de recurso** de esta para las partes, o no habiéndose utilizado, se hayan **dejado transcurrir los plazos** para interponer dichos recursos. Es decir, si ninguna de las partes ha recurrido la sentencia en el tiempo establecido para ello, esta se considerará firme y desde ese momento podrá procederse a su ejecución.

Con respecto a las sentencias resultantes de procesos penales por delito fiscal, el Informe del Consejo General del Poder Judicial elaborado a la luz del Anteproyecto de Ley de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria para la Lucha Contra el Fraude puso de manifiesto que la norma sustantiva penal impone al **órgano judicial la obligación de recabar el auxilio de la Administración tributaria** para que, de acuerdo al procedimiento de apremio regulado en la LGT y su Reglamento de desarrollo, pueda **llevarse a cabo la ejecución** de los pronunciamientos relativos a la pena y de multa y a la responsabilidad civil. En palabras del Consejo de Estado, *“La Disposición Adicional Decimonovena robustecerá las competencias de la Agencia Tributaria, de cara a aflorar el patrimonio real de los obligados al pago en virtud de sentencia, pues posibilita que los órganos de recaudación de dicha Agencia puedan investigar los recursos económicos de aquellos. Además, esta previsión concuerda con las facultades que el artículo 162 de la LGT les asigna en el ámbito tributario, en orden a comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios”*.

En efecto, la presente Disposición Adicional está llamada a implementar el mandato contenido en el art. 305.5 del Código Penal en virtud del cual, en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, de cara a la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil (que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal, incluidos los intereses de demora), los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el **procedimiento administrativo de apremio** previsto al efecto, pudiendo proceder a la investigación del patrimonio del condenado, a la ejecución de las garantías previamente prestadas, y, en su caso, al embargo de bienes y ulterior ejecución de estos. De esta forma, se le atribuyen competencias a la AEAT para ejecutar por la vía de apremio no solo la **deuda tributaria**, sino también las **penas de multa**. La justificación de esta medida pasa por conseguir una **mayor eficacia** en el procedimiento de recaudación, ya que la Administración tributaria contaría con **órganos propios**, especializados en la materia y, por tanto, más ágiles.

Nótese que el citado art. 305.5 CP hace uso del término “recabarán” (*el auxilio de los servicios de la Administración tributaria*), tratándose de una facultad (y no una obligación) de acuerdo con el art. 117.3 CP: a quien le corresponde juzgar y hacer ejecutar lo juzgado es a los jueces y tribunales en exclusiva.²⁴

En cuanto al tipo de interés que se tendrá en cuenta, cabe remarcar que **no** es el interés legal del dinero (como es aplicable por regla general), sino que en estos casos de delitos contra la Hacienda Pública se aplica el **interés de demora**. Sin embargo, el Tribunal Supremo se ha mostrado contrario a esto en su jurisprudencia²⁵ (SSTS de 30 de abril de 2003 - RJ 2003, 3085- , y de 2 de junio de 2005 – RJ 2006, 1016) al considerar que el interés de demora tiene un plus sancionatorio y se estaría incurriendo en un *bis in ídem*, superponiéndose una sanción administrativa y una penal (la sanción impuesta por la Ley penal ya incluye una pena pecuniaria proporcional a la cuantía de la cuota defraudada). No obstante, y tras la reforma del Código Penal, se zanjó la cuestión imponiéndose el interés de demora a pesar de la opinión del Supremo.

Si analizamos las leyes penales en el sentido de la ejecución de las sentencias, encontramos una previsión concreta contenida en el número 3 del art. 621 ter LECrim, acerca de la enajenación de los bienes y derechos embargados durante ese procedimiento de apremio:

*La Administración no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que la **sentencia condenatoria que confirme total o parcialmente la liquidación, sea firme, salvo** en los supuestos que a continuación se indican, en los que la enajenación deberá autorizarse por el Tribunal.*

*a) Cuando sean **percederos**.*

*b) Si su propietario hiciera **abandono** de ellos o, debidamente requerido sobre el destino del efecto judicial, no haga manifestación alguna.*

*c) De ser los **gastos de conservación y depósito superiores al valor del objeto en sí**.*

²⁴ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Aranzadi, 2012, p. 195

²⁵ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *El delito de defraudación...*, op. cit., p. 196

d) Cuando su **conservación pueda resultar peligrosa** para la salud o seguridad pública.

e) Si **se depreciaren** por el transcurso del tiempo, aun cuando no sufran deterioro.

No serán susceptibles de enajenación los efectos que tengan el carácter de **piezas de convicción** y los que deban quedar a expensas del procedimiento, salvo que encuentren comprendidos en los supuestos a) y c) anteriores.

La colaboración con las Autoridades administrativas y tributarias también se refleja en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en los artículos 989 y 990. El primero de ellos hace referencia a las actuaciones necesarias respecto de la ejecución de la responsabilidad civil en general (la derivada de **cualquier tipo de delito**):

Artículo 989

1. Los pronunciamientos sobre responsabilidad civil serán susceptibles de ejecución provisional con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

*2. A efectos de ejecutar la responsabilidad civil derivada del delito o falta y sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Civil, el Secretario judicial podrá encomendar a la **Agencia Estatal de Administración Tributaria** o, en su caso, a los organismos tributarios de las haciendas forales las **actuaciones de investigación patrimonial necesarias** para poner de manifiesto las rentas y el patrimonio presente y los que vaya adquiriendo el condenado hasta tanto no se haya satisfecho la responsabilidad civil determinada en sentencia.*

Cuando dichas entidades alegaren razones legales o de respeto a los derechos fundamentales para no realizar la entrega o atender a la colaboración que les hubiese sido requerida por el Secretario judicial, éste dará cuenta al Juez o Tribunal para resolver lo que proceda.

Por su parte, el **art. 990 LECrim** contiene la posibilidad de requerir el auxilio de los órganos de recaudación de la AEAT para investigar el patrimonio que pudiera resultar afecto al pago de la responsabilidad civil, así como para remitir informes con respecto a la responsabilidad civil derivada de un **delito contra la Hacienda Pública**:

Artículo 990

Las penas se ejecutarán en la forma y tiempo prescritos en el Código Penal y en los reglamentos.

Corresponde al Juez o Tribunal a quien el presente Código impone el deber de hacer ejecutar la sentencia adoptar sin dilación las medidas necesarias para que el condenado ingrese en el establecimiento penal

destinado al efecto, a cuyo fin requerirá el auxilio de las Autoridades administrativas, que deberán prestárselo sin excusa ni pretexto alguno.

La competencia del Juez o Tribunal para hacer cumplir la sentencia excluye la de cualquier Autoridad gubernativa hasta que el condenado tenga ingreso en el establecimiento penal o se traslade al lugar en donde deba cumplir la condena.

*En los supuestos de delitos contra la Hacienda pública, contrabando y contra la Seguridad Social, los **órganos de recaudación de la Administración Tributaria** o, en su caso, de la Seguridad Social, tendrán **competencia para investigar**, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda llegar a resultar afecto al pago de las responsabilidades civiles derivadas del delito, ejercer las facultades previstas en la legislación tributaria o de Seguridad Social, **remittir informes** sobre la situación patrimonial, y **poner en conocimiento del juez o tribunal las posibles modificaciones** de las circunstancias de que puedan llegar a tener conocimiento y que sean relevantes para que el juez o tribunal resuelvan sobre la ejecución de la pena, su suspensión o la revocación de la misma.*

[...]

Finalmente, también es de interés en este punto el análisis del contenido del art. 258 CP, sobre ocultación o suministro de datos falsos durante la ejecución:

Artículo 258.

*1. Será castigado con una pena de prisión de tres meses a un año o multa de seis a dieciocho meses quien, en un procedimiento de ejecución judicial o administrativo, presente a la autoridad o funcionario encargados de la ejecución una **relación de bienes o patrimonio incompleta o mendaz**, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor.*

La relación de bienes o patrimonio se considerará incompleta cuando el deudor ejecutado utilice o disfrute de bienes de titularidad de terceros y no aporte justificación suficiente del derecho que ampara dicho disfrute y de las condiciones a que está sujeto.

*2. La misma pena se impondrá cuando el deudor, requerido para ello, **deje de facilitar la relación de bienes o patrimonio** a que se refiere el apartado anterior.*

*3. Los delitos a que se refiere este artículo no serán perseguibles si el autor, antes de que la autoridad o funcionario hubieran descubierto el carácter mendaz o incompleto de la declaración presentada, compareciera ante ellos y **presentara una declaración de bienes o patrimonio veraz y completa.***

3. EJEMPLO PRÁCTICO: EL FRAUDE FISCAL DE LEO MESSI

3.1. SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE BARCELONA, SECCIÓN OCTAVA, a 5 de julio de 2016.

ACUSADOS:

Lionel Andrés Messi y Jorge Horacio Messi

ACUSACIÓN:

Ministerio Fiscal y Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

DELITOS PERSEGUIDOS:

Tres delitos contra la Hacienda Pública en los años 2007, 2008 y 2009, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ANTECEDENTES DE HECHO:

1. Las pruebas propuestas por las partes y admitidas se practicaron el día del juicio oral.
2. El Ministerio Fiscal considera responsable de los delitos planteados a J.H. Messi como **autor por inducción**, y solicita 6 meses de prisión por cada uno de los delitos, además de inhabilitación para el sufragio pasivo y multas respecto de cada uno de ellos.

Se considera la circunstancia atenuante del art. 21.5 CP de reparación del daño²⁶

Pide como responsabilidad civil que se indemnice a la Hacienda Pública por el total de las cuotas defraudadas, más intereses, además de las costas procesales.

²⁶ Los acusados procedieron a ingresar buena parte de lo defraudado antes de la celebración del juicio oral.

Por su parte, la Abogacía del Estado considera **autores a ambos acusados**, teniendo en cuenta también la atenuante del 21.5 CP, y pidiendo 7 meses y 15 días de prisión por cada uno de los delitos, multa, pérdida del derecho a subvenciones, y costas procesales.

En concepto de responsabilidad civil se piden los más de 4 millones de euros defraudados, más el 25% de intereses legales.

La defensa pide la libre absolución de los acusados.

HECHOS PROBADOS:

Queda probado que el acusado, Lionel A. Messi, omitió declarar en su declaración del IRPF correspondiente a los ejercicios de 2007, 2008 y 2009 los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen; para ello, desde 2005 se había llevado a cabo una estrategia de apariencia de cesión de estos derechos a sociedades radicadas en *paraísos fiscales* y similares, de manera que esos ingresos se trasladaban a otros países con **opacidad fiscal**, sin someterse a la Administración tributaria española.

En 2005 Lionel Messi era menor de edad, por lo que fueron sus padres quienes acordaron esta **cesión de derechos**, que más tarde sería ratificada por el propio futbolista (en 2006, al cumplir la mayoría de edad), así como otras cesiones y operaciones posteriores.

Se considera probado que el **capital de estas sociedades** pertenecía a los padres del jugador, e incluso al propio Lionel Messi.

Estas sociedades suscribieron una **multitud de contratos** con entidades tales como Adidas, FC Barcelona, Banco Sabadell o Telefónica por los que percibieron una serie de importes entre los años 2007 y 2009, y que fueron ocultados a la Hacienda Pública, eludiendo así la tributación en España.

Durante esos años, era un **despacho de abogados** el encargado de presentar las correspondientes declaraciones del IRPF del futbolista, además de asesorarle en materia fiscal internacional.

Desde el principio, J.H. Messi, padre del jugador, era quien se ocupaba de gestionar los intereses económicos y derechos de imagen de su hijo, continuando en esta gestión una vez alcanzada la mayoría de edad de Lionel Messi. Fue él quien en un primer momento solicitó el asesoramiento del mencionado despacho de abogados. Se considera así que J.H. Messi era sabedor de que todo este entramado de sociedades le evitaba la tributación ante la Hacienda española.

Queda probado que antes de la celebración del juicio se ingresó la mayor parte de las sumas debidas (con su correspondiente interés tributario), quedando pendientes 21.328,16 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO Y FALLO:

1. La defensa sostiene que la Administración tributaria ha **vulnerado su derecho a no declarar contra sí mismos** (ya que se han visto obligados a **aportar numerosísimos contratos y documentos del entramado societario**); ante esto, se recuerda el contenido del art. 93 de la LGT, que establece la obligación de las personas físicas o jurídicas de proporcionar a la Administración tributaria todo tipo de datos, informes, antecedentes y justificantes con relevancia tributaria, en la forma y plazos que se fijan reglamentariamente, estableciéndose sanciones al respecto en el art. 199 LGT.

Se hace mención también a una **dilatación en el tiempo** de este proceso inspector, pero la Sala hace referencia a las fechas en las que se ha ido aportando la documentación (fueron necesarias hasta 21 diligencias para obtener todos los archivos, con numerosos aplazamientos a solicitud del obligado tributario) y la complejidad de análisis de la misma (tanto a nivel técnico como de redacción de los documentos, muchos de ellos en inglés).

Se desestima, por tanto, el motivo.

2. Los hechos declarados probados constituyen **tres delitos contra la Hacienda Pública**, según los arts. 305 y 305 bis del CP. Se concretan como tal por cumplir dos elementos:

- Quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible: deber de declarar los ingresos.
- Intencionalidad de ocultar esos ingresos (dolo).

Además, lo ocultado debe ser tributariamente relevante (que el perjuicio causado a la AEAT supere determinadas cifras).

La valoración conjunta de todo lo presentado en el caso lleva al Tribunal al pleno convencimiento de que los acusados eludieron el pago de los ingresos percibidos por la explotación de los derechos de imagen del jugador mediante una serie de operaciones que tenían como elemento característico el engaño a la Hacienda, materializado en una **ocultación maliciosa** de datos fiscalmente relevantes.

En ningún momento se ha negado la realidad de las personas jurídicas que intervinieron, ni la multitud de contratos firmados, ni la facturación derivada de todo esto.

Del análisis de todos los datos aportados (por ejemplo, cifras pagadas que no responden a la realidad de la situación del futbolista; o evidencias extraídas de los contratos presentados y que llevan a incoherencias) y las pruebas realizadas por peritos, se concluye que se aprecia una apariencia contractual que no guarda relación congruente con la auténtica voluntad de los intervinientes.

3. Las sociedades que sucesivamente adquieren los derechos de imagen del acusado no los explotan directamente, sino que **encomiendan la explotación a otras entidades.**

No es ilícito que se pretenda que los derechos de imagen se mantengan en el seno de la familia (el capital de estas sociedades pertenecía al núcleo familiar), pero sí es contrario a derecho la ocultación de esa explotación y su retribución. Esto es precisamente lo que se trata de aclarar: si se perseguía con estas cesiones una **finalidad de defraudación.**

La residencia de todas las sociedades intervinientes no parece una casualidad para los peritos: Belice y Uruguay para las principales, y Gran Bretaña y Suiza para las interpuestas. Esto lleva a afirmar una clara finalidad defraudatoria.

4. El Tribunal considera que se encuentra en presencia de una **causa aparente del contrato**: lo realmente pretendido sería la ocultación al fisco español de los ingresos que se generan con la explotación de los derechos del futbolista, y que en realidad están revirtiendo al propio Lionel Messi.

Esto ha sido rebatido por el perito propuesto por la defensa, donde alega por una parte carencias en la investigación por parte de Hacienda, y por otra, la falta de conocimientos en materia fiscal del matrimonio Messi que les permitiera diseñar esas estructuras societarias.

Ante ello, el Tribunal mantiene su postura y alega que se cumplen los elementos del tipo expuestos en el FJ Segundo.

5. Queda por analizar si la cuota defraudada superaba los 120.000 euros, hecho que lo convertiría en un perjuicio a la Hacienda Pública penalmente relevante.

A pesar de que el perito de la defensa alega que hay hechos y contratos sin constatar, los peritos de Hacienda cifran en más de un millón de euros defraudados en cada uno de los tres ejercicios económicos analizados, por lo que se estaría ante una **defraudación de especial gravedad y trascendencia**.

6. En cuanto a la atribución de los hechos a los acusados:

- **Lionel Messi** ha afirmado durante todo el proceso desconocer las decisiones que se tomaban con respecto a la explotación de sus derechos y su tributación, ya que era algo que llevaban los abogados y su padre. No obstante, en uno de los contratos se expone que el jugador **conoce íntegramente el contenido** de este y que lo ratifica en todos sus términos, dando fe el Notario y manifestando que, a su juicio, el compareciente **tiene capacidad** para el otorgamiento.

Se hace referencia también al desconocimiento evitable del sujeto: la indiferencia respecto de sus declaraciones de Hacienda no puede suponer descargo de responsabilidad. Se considera así **doloso** el comportamiento de Lionel Messi.

- **Jorge Horacio Messi** es inicialmente calificado de autor de los hechos. No obstante, al analizar si se le considera inductor (por no ser él quien infringe la norma), se observa que ninguna de las pruebas permite afirmar que J.H. Messi convenciese a su hijo de intervenir en el entramado societario.

Más bien, se considera al padre como cooperador necesario del delito, contribuyendo con actos determinantes para la ejecución, y participó de manera *directa, decisiva y necesaria* en la consecución, según lo mostrado por los peritos de la AEAT.

7. Se debate la aplicación de la **circunstancia atenuante de reparación del daño causado** (si es atribuible también a J.H. Messi). Según sentencias anteriores del TS, no puede afirmarse que esta circunstancia sea de naturaleza estrictamente personal, por lo que el Tribunal decide que sea **también aplicable al padre del jugador**.
8. Finalmente se hace un análisis de las penas correspondientes a cada uno de los tres delitos (una vez aplicadas las circunstancias atenuantes):
 - Para el ejercicio de 2007: 7 meses de prisión, más de medio millón de euros de multa, 90 días de responsabilidad subsidiaria en caso de impago, e imposibilidad de recibir subvenciones y ayudas en 1 año.
 - Para el ejercicio de 2008: se imponen las mismas condiciones, aunque con una multa de casi 800.000 euros.
 - Para el ejercicio de 2009: mismas condiciones que para los ejercicios anteriores, pero con una multa de 768.000 euros
9. Por último, se establece los acusados deben satisfacer también la responsabilidad civil (devolver todo lo defraudado a Hacienda, más los intereses correspondientes) así como las costas del proceso.

3.2. COMENTARIO

En este supuesto se aprecia bien el *íter* procedimental que se ha venido estudiando en este trabajo. Se ven perfectamente definidas las partes del proceso: de una parte, los acusados, quienes han cometido el fraude fiscal; y de otra, **en el lado de la acusación, la Administración tributaria**, perjudicada por la acción.

Se hace una clara referencia a la investigación o **instrucción llevada a cabo por la AEAT**: durante un largo periodo de tiempo hace uso de su facultad de recabar información de los acusados (en virtud del art. 93 LGT, de la obligación que tienen las personas físicas y jurídicas de aportar información).

En este proceso, no obstante, **no se llegan a aprobar medidas cautelares** debido a que los acusados procedieron al pago de gran parte de las cuotas defraudadas antes del comienzo de las sesiones del juicio oral (por tanto, en este caso no existía un riesgo de impago). Recordemos que las medidas cautelares se adoptan en los casos en los que el juez (o, en los casos de delitos contra la Hacienda Pública, la propia Administración tributaria) considere que existe un riesgo de incumplimiento de la eventual pena, de desaparición o alteración de pruebas, o situación similar, caso que no se presentaba en el supuesto que estamos analizando.

Ya dentro de la fase del juicio oral, también se hace mención a lo largo de la sentencia a la intervención de **peritos procedentes de Hacienda** para la explicación y aseveración de los informes emitidos previamente.

A la hora de dictar sentencia no se presentan problemas de coordinación, ya que el juez no fija una cantidad defraudada distinta a la presentada por la Administración tributaria, y, efectivamente, se declara culpables a los acusados.

En lo que respecta a los **recursos**, recientemente ha tenido lugar la sesión correspondiente al recurso que el futbolista Lionel Messi y su padre interpusieron ante el Tribunal Supremo. El recurso interpuesto trata de revertir el fallo de la Audiencia Provincial de Barcelona tomando como apoyo la jurisprudencia existente en materia de **ignorancia deliberada**, concepto por el que la Infanta Cristina fue absuelta en el Caso Noos.

El juicio tuvo lugar el pasado 20 de abril de 2017 y se dictó sentencia el 24 de mayo. En esta se confirma la condena impuesta en primera instancia: a Jorge Horacio (padre del futbolista) como cooperador necesario de tres delitos contra la Hacienda Pública, y a Lionel Messi como autor de los tres delitos de defraudación (años 2007, 2008 y 2009).

La sentencia es interesante al presentar **dos votos particulares**, con respecto del mismo fundamento de derecho de la sentencia dictada en recurso de casación: el primero de ellos por parte de **D. Luciano Varela Castro**, que expone que debería haberse aplicado la regla del 74.1 CP, considerando una continuidad entre las tres infracciones por las que se condena a los acusados, con imposición de la pena señalada para el delito en su mitad superior **sin acumular las tres penas** correspondientes a sendos delitos. Remarca que emite el voto por discrepar de la aplicabilidad de la doctrina jurisprudencial mayoritaria (que niega de manera general la posibilidad de aplicar aquella norma a los autores de plurales delitos fiscales), sin atender a circunstancias específicas de cada caso. A su parecer, concurren todos los requisitos del citado artículo 74.1 del Código Penal, ya que estaríamos hablando de fraude fiscal referido a **tres periodos impositivos**, pero a **un mismo tributo**.

El segundo voto particular corresponde a **D. Andrés Palomo Del Arco**, y comparte el criterio expresado en el anterior voto particular sobre la procedencia de **aplicación del art. 74.1 CP**. Entiende que el deber fiscal violentado es **siempre el mismo** (el derivado de la ley reguladora del IRP) y que en consecuencia el tipo penal cometido es el mismo por los tres hechos, como también son idénticos el sujeto titular del derecho defraudado (la Hacienda Pública) y los sujetos criminalmente responsables.

CONCLUSIONES

A la vista de lo estudiado en este trabajo, se pueden establecer algunas conclusiones:

- El delito contra la Hacienda Pública y todo el procedimiento para su enjuiciamiento cuenta con una **regulación compleja**. El hecho de que esté implicada la Administración hace que todo el proceso sea más complicado, teniendo que manejar distintos cuerpos legales que en muchos puntos se **superponen** y en otros se produce una **ausencia de regulación** (como es el caso, como bien apunta ANÍBARRO PÉREZ, de qué procedimiento seguir cuando el juez penal determina una cantidad mayor a la presentada por la liquidación).
- La presencia de la Administración contribuye también a que el proceso por delito fiscal tenga numerosas **especialidades (polémicas)** con respecto a otros procesos en las que la doctrina sigue sin llegar a un acuerdo. La *invasión* de potestades jurisdiccionales al adoptarse medidas cautelares por la AEAT, o la presencia de peritos por parte de Hacienda en el proceso son, como ya se ha visto, ejemplos de ello.
- La **Ley de Enjuiciamiento Criminal** española es un **texto antiguo** (1882) que únicamente ha sido parcheado con el paso de los años, actualizándose parcialmente (no hay más que ver, por ejemplo, la modificación introducida por la Ley 34/2015). A estas alturas, sería muy recomendable una **renovación** integral de la LECrim que permitiese una mayor adaptación y adecuación de las regulaciones contenidas en esta a la situación del mundo actual.
- La regulación del delito fiscal y su correspondiente proceso penal han sufrido **bastantes modificaciones en los últimos años**: en 2003 (con la nueva LGT), en 2010 (a través del Código Penal), en 2012 y en 2015 (donde se modifican LGT y LECrim). Es un tipo delictivo que aún está desarrollándose (se introdujo en el Código Penal en 1977, por lo que es *más joven* que otros), y posiblemente sigan apareciendo nuevas modificaciones que continúen dándole forma al procedimiento.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

AGENCIA TRIBUTARIA. Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Observatorio del Delito Fiscal. Diciembre de 2006. Disponible 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

[Consulta: 27 feb 2016]

AGENCIA TRIBUTARIA. Modificaciones realizadas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuadro comparativo. Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria. Disponible en:

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Ley_General_Tributaria/Comparativa_LGT_2015.pdf

[Consulta: 7 feb 2016]

ALONSO GALLO, Jaime. “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”. *Uría Artículos. Actualidad Jurídica Uría Méndez* / 34-2013. Disponible en:

<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/3801/documento/art01.pdf?id=4603>

[Consulta: 6 jun 2016]

ANÍBARRO PÉREZ, Susana. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*. Trabajo de Investigación, Universidad de Valladolid, 2016.

BADÁS CERREZO, Jesús, LAMOCA PÉREZ, Carlos, y MARCO SAN JUAN, José Antonio. *Aplicaciones de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: Comentarios a la Ley 1/1998 y criterios de desarrollo: efectos en la organización y métodos de trabajo de las Administraciones Tributarias*. Lex Nova, 1998.

BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. *El Delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid, 2000. Disponible en:

<http://biblioteca.ucm.es/tesis/19972000/S/0/S0027101.pdf>

[Consulta: 1 marzo 2016]

CALVO VÉRGEZ, Juan. “La adopción de medidas cautelares en los delitos contra la Hacienda Pública tras la reciente reforma tributaria”. *Diario La Ley*, N° 8708, Sección Doctrina, 23 de febrero de 2016, Ref. D-80. Editorial LA LEY, febrero 2016.

CALVO VÉRGEZ, Juan. “Las competencias de investigación patrimonial atribuidas a la Administración Tributaria en los procesos por delitos contra la Hacienda Pública”. Fundación Mariano Ruíz Funes, *Revista Jurídica* n° 47, 2013. Disponible en:

http://www.fundacionmarianoruizfunes.com/ver_articulo.php?articulo=173

[Consulta: 3 marzo 2016]

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Aranzadi, 2012.

CORCUERA TORRES, Amable. *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*. Marcial Pons, 1998.

DE JUAN CASADEVALL, Jordi y AYATS VERGÉS, Miró. *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora*. Fundación Impuestos y Competitividad, 2013.

DE LA TORRE, Adolfo. “El delito fiscal. El informe pericial de la Inspección Tributaria”. *Blog Investigación Criminal*. Publicado 18 ago 2013. Disponible en:

<https://investigacioncriminal.info/2013/08/18/el-delito-fiscal-el-informe-pericial-de-la-inspeccion-tributaria/>

[Consulta: 8 may 2017]

DE URBANO CASTRILLO, Eduardo. “Recusación de los peritos de Hacienda”. *El Economista*. Publicado el 9 oct 2014. Disponible en:

<http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/6143692/10/14/Recusacion-de-los-peritos-de-Hacienda.html>

[Consulta: 8 may 2017]

DOLZ LAGO, Manuel-Jesús. “El delito fiscal: algunas claves entre la vieja y nueva jurisprudencia”. *Diario La Ley*, N° 8803, Sección Dossier. 14 de Julio de 2016. Editorial LA LEY. Disponible en:

<http://diariolaley.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAiNjUwtLU7Wy1KLizPw8WyMDQzMDcwNzkEBmWqVLfnJIZUGqbVpiTnEqAJh7gLE1AAAAWKE>

[Consulta: 12 feb 2017]

DONCEL NUÑEZ, Sergio Luis. “Sobre las medidas cautelares de la Ley General Tributaria en procesos por delito contra la Hacienda Pública”. *Revista de Derecho UNED*, Núm. 15, 2014, pp. 149-172

ESPEJO POYATO, Isabel. *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2013.

GARRIGUES. “Modificación de la Ley General Tributaria”. *Comentario Fiscal* 5- 2015. Septiembre 2015. Disponible en:

http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/modificacion-de-la-ley-general-tributaria

[Consulta: 2 marzo 2016]

IGLESIAS CAPELLAS, Joan. *Los efectos del proceso penal por delito contra la hacienda pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación*. Tesis Doctoral. Universidad Autónoma de Barcelona, sept 2012.

Disponible en: https://ddd.uab.cat/pub/tesis/2013/hdl_10803_121600/jic1de1.pdf

[Consulta: 12 abr 2016]

MARCHENA GÓMEZ, Manuel, y GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, Nicolás. *La reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en 2015*. Castillo de Luna ediciones jurídicas, Madrid, 2015.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias”. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 2/2013. Universidad de Alicante, 2013.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “Las sanciones tributarias y el delito fiscal en el Anteproyecto de LGT”. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*. 2015, 12: 79-87.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “La modificación parcial de la Ley General Tributaria”. *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2014.

MORENO CATENA, Víctor. “La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal”. *Diario La Ley*, N° 8331, Sección Tribuna, 12 de junio de 2014.

SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”. *CEF – Fiscal-Impuestos*. Disponible en:

<http://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf>

[Consulta: 20 ene 2017]

SANTILLANA DEL BARRIO, Antonio. “La reforma fiscal”. *Economía El País*. 1 de febrero de 1978. Disponible en:

<http://elpais.com/diario/1978/02/01/economia/255135633_850215.html> [Consulta: 13 mayo 2016]

LEGISLACIÓN DE REFERENCIA

Constitución Española. BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, pp. 29313 a 29424. BOE-A-1978-31229.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre **medidas urgentes de reforma fiscal.** BOE-A-1977-27150.

Ley 24/1988, de 28 de julio, del **Mercado de Valores.** BOE-A-1988-18764.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del **Código Penal.** Documento Consolidado BOE-A-1995-25444

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, **General Tributaria.** BOE núm. 302, de 18/12/2003.

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de **transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.** BOE-A-2012-15647

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de **modificación parcial** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, **General Tributaria.** BOE-A-2015-10143

Real decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la **Ley de Enjuiciamiento Criminal.** BOE-A-1882-6036

Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el **Reglamento General de la Inspección de los Tributos.** BOE-A-1986-11783

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el **Reglamento general del régimen sancionador tributario.** BOE-A-2004-18398