

ISABEL ESPEJO POYATO

**ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
Y JURISDICCIÓN PENAL
EN EL DELITO FISCAL**

Prólogo de
Carlos Palao Taboada

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2013

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO	9
AGRADECIMIENTOS	27
ABREVIATURAS UTILIZADAS	29
PRESENTACIÓN Y PRECISIONES METODOLÓGICAS	31
1. PRESENTACIÓN	31
2. PRECISIONES METODOLÓGICAS	37

PARTE I

EL DELITO FISCAL EN EL MARCO DE LOS ILÍCITOS Y DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. LA FORMACIÓN DEL SISTEMA VIGENTE

CAPÍTULO I. LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS	45
1. IDENTIDAD SUSTANCIAL ENTRE INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y DELITO FISCAL	46
2. EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA	48
A. Tipos de infracciones tributarias en la Ley General Tributaria de 1963, tras la reforma realizada por la Ley 10/1985	50
B. Tipos de infracciones tributarias en la vigente Ley General Tributaria	52
3. LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO «INFRACCIÓN» QUE SUPONE UN PERJUICIO ECONÓMICO PARA LA HACIENDA PÚBLICA	53

	Pág.
4. LA RECURRENTE Y ENGAÑOSA EXPRESIÓN «DEJAR DE INGRESAR»	55
5. LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES MATERIALES CORRESPONDEN A LA FASE DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA Y SON AJENOS A LA FASE DE RECAUDACIÓN	57
CAPÍTULO II. LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL DERECHO PENAL ESPAÑOL.....	61
1. LA LEY 50/1977, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA FISCAL.....	61
2. LA LEY ORGÁNICA 2/1985, DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL EN MATERIA DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	64
3. LA LEY ORGÁNICA 6/1995, DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL EN MATERIA DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y LA SEGURIDAD SOCIAL.....	65
A. El no ingreso de cantidades retenidas como delito fiscal.....	67
B. La comisión por omisión en el delito fiscal.....	68
4. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL VIGENTE CÓDIGO PENAL	69
5. LA REFORMA REALIZADA POR LA LEY ORGÁNICA 5/2010 Y LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS	70
6. EL DELITO FISCAL COMO DELITO MENOS GRAVE	78
7. LA RECIENTE AMNISTÍA FISCAL	79
CAPÍTULO III. LA PARALIZACIÓN ADMINISTRATIVA ANTE LOS INDICIOS DEL DELITO. EVOLUCIÓN NORMATIVA.....	85
1. LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA DE LA PRIMERA ÉPOCA.....	86
2. EL ART. 77.6 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA TRAS LA REFORMA DE LA LEY 10/1985	87
3. EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DEL ART. 77.6 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA COMO ORIGEN DEL PROBLEMA	89
4. EL ART. 77.6 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA TRAS LA REFORMA REALIZADA POR LA LEY 25/1995	92
5. EL REAL DECRETO 1930/1998 SOBRE RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO	93
6. LA ESCASA NOVEDAD DEL ART. 180.1 DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA	94
CAPÍTULO IV. LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL Y LA APARICIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO FISCAL	97

1. LA OSCILACIÓN DE LOS PRIMEROS TIEMPOS Y LA LÍNEA JURISPRUDENCIAL «PERDEDORA»: «LA DEUDA TRIBUTARIA ES ANTERIOR EN SU ORIGEN, DISTINTA EN SU NATURALEZA E INDEPENDIENTE EN SU SUSTANTIVIDAD AL HECHO CRIMINAL» .	97
2. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. LA DESAPARICIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA Y LA APARICIÓN DE LA «RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO»	101
3. LA RECIENTE JURISPRUDENCIA.....	104

CAPÍTULO V. EL ESCASO PAPEL DE LA DOCTRINA Y LAS AUTÉNTICAS RAZONES DEL SISTEMA VIGENTE 111

1. LA PRIMERA DOCTRINA EN TORNO AL ART. 77.6 LGT.....	112
2. LAS ESCASAS APORTACIONES DOCTRINALES ANTES DE LA LEY 1/1998.....	114
3. LAS AUTÉNTICAS RAZONES DEL SISTEMA VIGENTE.....	117

PARTE II

LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DE LA JURISDICCIÓN PENAL EN EL DELITO FISCAL

CAPÍTULO VI. EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ANTE EL DELITO FISCAL 125

1. LA APARICIÓN DEL DELITO FISCAL.....	125
2. EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA ANTE EL DELITO FISCAL.....	128
3. LA NORMATIVA ORGANIZATIVA DE LA AEAT.....	130
4. EXPOSICIÓN ESQUEMÁTICA, AUNQUE DIFÍCILMENTE COMPRESIBLE, DE LA ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS DEL ESTADO A LOS EFECTOS QUE AQUÍ INTERESAN.....	132
5. EL PROCEDIMIENTO DE LA AEAT CUANDO APRECIE INDICIOS DE DELITO FISCAL	140
6. LOS INFORMES QUE SE PUEDEN O DEBEN EMITIR EN LOS CASOS DE DELITO FISCAL	145
7. EL TIEMPO DE LAS ACTUACIONES DE LIQUIDACIÓN Y EL DELITO FISCAL.....	147
8. LA ACTIVIDAD LIQUIDATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN DURANTE Y DESPUÉS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ..	153

CAPÍTULO VII. LA SITUACIÓN JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE ANTE LOS INDICIOS DE DELITO..... 159

1. LA FASE PREPROCESAL DEL DELITO FISCAL.....	159
2. LÍNEA JERÁRQUICA DE LA AEAT <i>VERSUS</i> FASE PREPROCESAL	160

	<u>Pág.</u>
3. LA COMUNICACIÓN AL INTERESADO DEL PASE DEL TANTO DE CULPA A LA JURISDICCIÓN PENAL	164
4. EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA FASE PREPROCESAL ..	170
CAPÍTULO VIII. LA INSPECCIÓN DE HACIENDA ANTE LA INVESTIGACIÓN DEL DELITO FISCAL	175
1. LA FUNCIÓN INSPECTORA Y EL DELITO FISCAL	175
2. LA INVESTIGACIÓN DEL DELITO FISCAL.....	178
3. LA DIFÍCIL CARACTERIZACIÓN DE LA ACTUACIÓN DE LOS INSPECTORES DE HACIENDA EN LAS CAUSAS POR DELITO FISCAL.....	184
CAPÍTULO IX. LOS INSPECTORES DE HACIENDA COMO PERITOS.....	189
1. LA PRUEBA PERICIAL Y LOS INSPECTORES DE HACIENDA ...	189
2. LA «PREJUDICIALIDAD» ADMINISTRATIVA <i>DE FACTO</i>	194
CAPÍTULO X. LAS LIMITACIONES DE LA PERICIA Y LAS POSIBILIDADES DEL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO	207
1. LA CRÍTICA JURISPRUDENCIAL A LA PERICIA DE LOS INSPECTORES DE HACIENDA EN EL DELITO FISCAL.....	207
2. LAS LIMITACIONES DE LA PRUEBA PERICIAL EN EL DELITO FISCAL.....	213
3. EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO ANTE EL DELITO FISCAL.....	216
CAPÍTULO XI. LA POLICÍA JUDICIAL DEL DELITO FISCAL	223
1. LA POLICÍA JUDICIAL	223
A. Los atestados de la Policía Judicial.....	227
2. EL SERVICIO DE VIGILANCIA ADUANERA DE LA AEAT COMO POLICÍA JUDICIAL	229
3. LAS POSIBILIDADES DEL SERVICIO DE VIGILANCIA ADUANERA COMO POLICÍA JUDICIAL DEL DELITO FISCAL.....	236

PARTE III

LA CONFLUENCIA DE DOS ÓRDENES COMPETENCIALES EN EL DELITO FISCAL

CAPÍTULO XII. LA CONFLUENCIA DE DIFERENTES ÓRDENES JURISDICCIONALES Y LOS PROBLEMAS DE PREJUDICIALIDAD	243
---	------------

	Pág.
1. LAS CUESTIONES PREJUDICIALES.....	243
2. LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL DELITO FISCAL COMO LÓGICA CONSECUENCIA DE LA NORMA EN BLANCO	245
3. LA PREJUDICIALIDAD EXTRAPENAL ANTE EL ORDEN JURISDICCIONAL PENAL.....	247
4. LAS DUDAS SUSCITADAS POR EL ART. 10 DE LA LEY ORGÁNICA 6/1985.....	249
5. LA PREJUDICIALIDAD PENAL NO PRESENTA NINGUNA PECULIARIDAD EN EL DELITO FISCAL.....	252
6. PREJUDICIALIDAD PENAL DEVOLUTIVA VERSUS PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA NO DEVOLUTIVA.....	255
7. LA ADECUADA CARACTERIZACIÓN DEL SISTEMA VIGENTE.....	258
 CAPÍTULO XIII. EL PRINCIPIO <i>NE BIS IN IDEM</i> Y LA PROHIBICIÓN DE «DOS VERDADES»	 265
1. ORIGEN Y ASENTAMIENTO DEL PRINCIPIO <i>NE BIS IN IDEM</i> EN NUESTRO DERECHO	267
2. EL PRINCIPIO <i>NE BIS IN IDEM</i> Y LA PREFERENCIA DE LA VÍA PENAL.....	270
3. EL RESPETO DE LA COSA JUZGADA Y LA PROHIBICIÓN DE «DOS VERDADES»	275
4. LA LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE UNA «DOBLE VERDAD» Y SUS LÍMITES	284
5. LA PROHIBICIÓN DE DOS VERDADES NO IMPONE LA PARALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ANTE EL DELITO FISCAL ...	288
6. EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL YA EXISTE EN NUESTRO DERECHO.....	293
 CAPÍTULO XIV. EL MODELO ALEMÁN Y EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL	 297
1. LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN EL DERECHO ALEMÁN	297
2. LA UNIDAD ORGANIZATIVA Y PROCEDIMENTAL EN LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS Y LA SEPARACIÓN RESPECTO AL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO	300
3. ADMINISTRACIÓN Y JURISDICCIÓN EN LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO ALEMÁN	308
4. VIDAS PARALELAS DEL DELITO Y DE LA CUOTA TRIBUTARIA.....	310

PARTE IV

**EL DELITO FISCAL EN LA ENCRUCIJADA.
PROBLEMAS Y SOLUCIONES. REFORMAS FRUSTRADAS.
REFORMAS FRUSTRANTES**

CAPÍTULO XV. LOS PRIVILEGIOS DEL DELINCUENTE FISCAL. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL DÉCIMA DE LA LGT Y LA LEY DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE	317
1. LA CUESTIONABLE CONSTITUCIONALIDAD DEL SISTEMA Y SU PERVERSIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DE POLÍTICA CRIMINAL.....	317
2. LOS PRIVILEGIOS DEL DELINCUENTE FISCAL EN LA FASE DE RECAUDACIÓN	322
3. LA ESTRICTA VISIÓN RECAUDATORIA DEL PROBLEMA	325
A. La Disposición Adicional décima de la LGT y la recaudación vicaria de la responsabilidad civil derivada del delito	325
B. La Ley 7/2012 de prevención del fraude.....	329
 CAPÍTULO XVI. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO FISCAL CUESTIONADA.....	 333
1. LAS CAUSAS DE LA APARICIÓN DEL TARDÍO INTERÉS DOCTRINAL POR LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO	333
2. LAS CRÍTICAS DOCTRINALES A LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO TRAS LA LEY 1/1998	335
3. LA CONSTRUCCIÓN DE COLOMA CHICOT	340
4. LA POSICIÓN DE RAMÍREZ GÓMEZ	342
5. LA POSICIÓN DE SANZ DÍAZ-PALACIOS	345
6. LA POSICIÓN DE FALCÓN Y TELLA	347
 CAPÍTULO XVII. EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL EN CIERNES	 351
1. LA INCIPIENTE POSIBILIDAD DOCTRINAL DE PARALELISMO PROCEDIMENTAL	351
2. EL <i>MANUAL DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA</i>	356
3. EL OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL.....	360
 CAPÍTULO XVIII. LA CRISTALIZACIÓN DEL PROBLEMA Y EL FALLIDO INTENTO DE PARALELISMO PROCEDIMENTAL ..	 363
1. LA REFORMA REALIZADA POR LA LEY ORGÁNICA 5/2010. EL APARTADO 5 DEL ART. 305 DEL CÓDIGO PENAL.....	363
2. EL POSIBLE PARALELISMO PROCEDIMENTAL DE LA LEY ORGÁNICA 5/2010.....	364

	Pág.
3. LAS CRÍTICAS DOCTRINALES AL POSIBLE PARALELISMO PROCEDIMENTAL	367
4. LA INTERPRETACIÓN EN TÉRMINOS RECAUDATORIOS DEL ART. 305.5 CP Y EL FRACASO DE LA REFORMA DE 2010.....	372
CAPÍTULO XIX. CUESTIONES PENDIENTES EN EL DELITO FISCAL	377
1. EL RESCATE DE LAS FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL.....	377
2. LA SITUACIÓN JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE ANTE LOS INDICIOS DE DELITO	384
3. LA INSPECCIÓN DE HACIENDA COMO POLICÍA JUDICIAL DEL DELITO FISCAL.....	389
CAPÍTULO XX. LA ÚLTIMA REFORMA DEL DELITO FISCAL. POR AHORA	395
1. EL TIPO Y LA PENA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA PROYECTADA REFORMA.....	397
2. ¿LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA COMO ELEMENTO DEL TIPO?	400
3. LA ATENUACIÓN DE LA PENA POR «REPARACIÓN DEL DAÑO»	408
4. EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL EN LA REFORMA	409
RECAPITULACIÓN.....	417
1. NO EXISTEN EN ESPAÑA UNOS ÓRGANOS ESPECIALIZADOS NI UN PROCEDIMIENTO ADECUADO PARA LA PERSECUCIÓN DEL DELITO FISCAL.....	417
2. EL VIGENTE SISTEMA PROCEDIMENTAL DEL DELITO FISCAL CARECE DE TODA JUSTIFICACIÓN TEÓRICA	418
3. NO EXISTE SOLUCIÓN PROCESAL SATISFACTORIA PARA EL DELITO FISCAL.....	421
4. EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL ES INEVITABLE Y ES EL MENOS MALO DE LOS SISTEMAS POSIBLES	422
5. NO EXISTEN OBSTÁCULOS CONSTITUCIONALES AL PARALELISMO PROCEDIMENTAL.....	424
6. LA INSPECCIÓN DE HACIENDA NO TIENE COMPETENCIAS DE INVESTIGACIÓN DEL DELITO FISCAL. Y DEBE TENERLAS	425
7. EL CIUDADANO NO TIENE RECONOCIDOS DERECHOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRAS LA APARICIÓN DE LOS INDICIOS DE DELITO. Y DEBE TENERLOS	427
8. LA FRUSTRANTE REFORMA DE LA LEY ORGÁNICA 7/2012	429
BIBLIOGRAFÍA.....	433

PRÓLOGO

Es un auténtico placer para mí prologar esta obra de Isabel Espejo Poyato, que no dudo en calificar de importante. En ella se enfrenta la autora de manera rigurosa a los complejos problemas de las relaciones entre la Administración Tributaria y la Jurisdicción Penal en el delito fiscal, que no han encontrado una solución legislativa satisfactoria desde la introducción de esta figura delictiva por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal. Las más recientes medidas tendentes a resolver las dificultades con las que tropieza la aplicación del delito de defraudación tributaria, tienen la tinta apenas seca en las páginas virtuales del BOE. Se trata fundamentalmente, en lo que afecta al objeto de esta obra, de la modificación del art. 81 de la Ley General Tributaria y la introducción de una nueva Disposición Adicional decimonovena de esta misma Ley, realizadas ambas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que lleva el título insoportablemente largo de «modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude», por una parte, y de la modificación del art. 305 del Código Penal, llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, de modificación de ese cuerpo legislativo «en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social». Por tanto, la obra que prologamos no puede ser más de actualidad y de hecho la autora no ha dejado pasar la oportunidad de hacer una primera valoración crítica de las nuevas disposiciones legislativas.

Los problemas derivados de la regulación del delito fiscal en nuestro país han sido repetidamente puestos de manifiesto por los comentaristas. Algunos de estos problemas se señalaron por el primer informe del Observatorio del Delito Fiscal, formado por funcionarios de la Abogacía del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y del Mi-

nisterio de Hacienda, presentado en diciembre de 2006. De entre las deficiencias de dicha regulación mencionadas por en el apartado III de este importante documento oficial, que lleva por rúbrica «Síntesis de posibles defectos del modelo de delito fiscal en España y de su aplicación», cabe destacar por su significado estructural las siguientes:

1. *La paralización de los procedimientos administrativos de liquidación (incluida la inspección) y recaudación como consecuencia del pase del tanto de culpa por la Administración Tributaria a los Tribunales por los hechos que puedan ser constitutivos de delito. El informe comenta que «[d]e esta forma el aparato administrativo especialmente creado y especializado para la aplicación efectiva del sistema tributario estatal ve cercenada su capacidad de actuación precisamente cuando se enfrenta a los mayores fraudes».*

2. *La conversión, según la doctrina del Tribunal Supremo, de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito. De esta doctrina de la «mutación del título» derivan, a su vez, distintas consecuencias:* a) *La deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades se convertía (hasta la introducción de los arts. 31 bis y 310 bis del Código Penal por la LO 5/2010, de 22 de junio) en responsabilidad civil, que recaía, junto con las penas correspondientes, sobre el administrador responsable directo del delito.* b) *El régimen jurídico de la responsabilidad civil es muy diferente del de la deuda tributaria y en algunos aspectos más ventajoso que éste para el condenado por delito fiscal, dando lugar a los que Isabel Espejo llama «privilegios del delincuente fiscal».*

En especial, la transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil supone atribuir su ejecución a los Tribunales, sustrayéndola de la competencia de la Administración Tributaria y del procedimiento de recaudación tributaria, lo cual, unido a la paralización del procedimiento liquidatorio, trae consigo, en palabras del citado informe del Observatorio del Delito Fiscal (IX, 1.2), un diferimiento temporal en la efectividad del crédito tributario equivalente a un aplazamiento sin garantía de éste. Esta es la causa de que se haya producido un «embolsamiento» de deuda tributaria en los Tribunales que este documento (Conclusión sexta) cifraba en torno a los cuatro mil millones de euros y probablemente siguió aumentando en los años posteriores.

La situación anterior se mantuvo con todo su alcance al menos hasta la entrada en vigor de la Ley General Tributaria 58/2003, cuya Disposición Adicional décima marca el inicio de un cambio de rumbo continuado por las recientes medidas legislativas antes mencionadas. Dicha situación puede describirse como la plena asunción por la Jurisdicción Penal de las potestades de determinación y recaudación de la deuda tributaria, metamorfoseada, como hemos dicho, en responsabilidad civil derivada del delito. Las medidas legislativas aludidas han consistido en una restitución, limitada y condicionada, a la Administración Tributaria de algunas de

las funciones que por naturaleza le pertenecen. Cabe resumir el sentido fundamental de la obra de Isabel Espejo que el lector tiene en sus manos diciendo que constituye, por una parte, una reivindicación de esas funciones basada en la crítica del actual sistema de relaciones entre la Administración y los Tribunales en materia de delito fiscal y en la exposición de los principios que deben guiar su reforma. Por otra parte, esta obra examina también críticamente el papel que en el actual sistema se atribuye a la Administración Tributaria en el ámbito de las competencias propias de los Tribunales de lo Penal y apunta las tareas que la Administración Tributaria puede asumir en dicho ámbito.

* * *

La raíz última de los problemas procesales planteados por el delito fiscal reside en el doble aspecto de la «cuota defraudada» como deuda tributaria dejada de ingresar y como elemento del delito fiscal. Abolida por la LO 2/1985, de 29 de abril, la inicial prejudicialidad administrativa tributaria, la fijación de la cantidad defraudada se encomienda, junto con los demás elementos del delito, a los Tribunales Penales, para lo cual éstos tienen que aplicar las normas tributarias, si bien con sujeción a las garantías del proceso penal. Una de ellas es la derivada del principio ne bis in idem, que impide sobre todo la acumulación de una sanción administrativa a la pena. De aquí que paralelamente a la reforma del Código Penal se modificase, por la Ley 10/1985, de 26 de abril, el art. 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 (LGT-63), para ordenar que en el supuesto de que la Administración Tributaria apreciase la existencia de indicios de delito fiscal «pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme». Sin embargo, la norma reglamentaria de desarrollo de este precepto (art. 10 del Reglamento del Procedimiento Sancionador Tributario aprobado por RD 2631/1985) ordenó también, sin el necesario respaldo legal, la suspensión del procedimiento de liquidación. Una nueva modificación del art. 77.6 LGT-63 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, sancionó la norma reglamentaria al disponer que una vez pasado el tanto de culpa a los Tribunales la Administración Tributaria se abstuviese de seguir «el procedimiento administrativo». A su vez, el nuevo Reglamento Sancionador, aprobado por RD 1930/1998, de 11 de septiembre, además de reiterar el mandato legal de paralización de todas las actuaciones, dispuso que «[s]i la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente, practicando las liquidaciones y, en su caso, tramitando los correspondientes expedientes sancionadores, que procedan, con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados» (art. 5.4). La norma guarda silencio acerca del supuesto en que recayese una sentencia condenatoria, silencio que es reflejo de otra de las piezas del sistema: la doctrina del Tri-

bunal Supremo de la conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito, con la consiguiente asunción por los Tribunales de su determinación y privación a la Administración de su potestad de liquidar la deuda tributaria. La situación no se altera con la promulgación de la Ley General Tributaria 58/2003, cuyo art. 180.1 recoge en lo fundamental el contenido del 77.6 de la LGT-63.

Con arreglo al sistema descrito, la Administración Tributaria podía liquidar el tributo sólo en el supuesto de que los Tribunales no apreciaran la existencia de delito y en tal caso ateniéndose a los hechos probados en el proceso penal; en el supuesto de sentencia condenatoria la Administración se ve totalmente despojada de su potestad liquidatoria y la deuda tributaria se determina por los Tribunales en concepto de responsabilidad civil derivada del delito. Se establece así, «artificialmente» podríamos decir, una prejudicialidad penal devolutiva a efectos tributarios en realidad inexistente, como demuestra la autora (cfr. capítulo XII), puesto que la deuda tributaria no depende de la existencia o no de un delito, salvo en casos excepcionales, en principio no relacionados con el delito fiscal. La autora pone el ejemplo de ganancias patrimoniales no justificadas de posible origen ilícito, cuya tributación está supeditada a la condena penal y el consiguiente comiso (p. 256). Por el contrario, sí existe en el delito fiscal una prejudicialidad tributaria «natural», que tiene carácter no devolutivo, «para sólo el efecto de la represión», como dice el art. 3 de la LECrim.

El sistema vigente se describe insuperablemente por la autora en el siguiente párrafo (p. 260):

«En definitiva, lo que en verdad existe de un modo lógicamente necesario, que es una cuestión prejudicial administrativa, que se presenta necesariamente ante la Jurisdicción Penal cuando esta enjuicia un delito fiscal (no devolutiva, pero sin que nada obste en nuestro Derecho a que esta cuestión se trate como devolutiva por el juzgador, pues este es el flexible sistema de nuestra LECrim), ha sido insensiblemente sustituido en la práctica, sin fundamento legal alguno en sus orígenes y sin ninguna base teórica coherente, por una prejudicialidad penal devolutiva, que paraliza el orden administrativo y se extiende no a una posible actuación sancionadora, sino a la determinación de la cuota tributaria, que en nada depende del Derecho penal».

La explicación de esta prejudicialidad penal en el orden tributario se encuentra en una determinada concepción del principio ne bis in idem. En rigor este principio justifica la paralización del procedimiento sancionador pero no la de los procedimientos de aplicación del tributo. Ésta era, sin embargo, una consecuencia inevitable de la unión de los procedimientos de liquidación y sancionador establecida inicialmente por la LGT-63. Así lo entendió la importante Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1996 (recurso núm. 8100/1994; Pte.: Vicente Conde Martín de Hijos), frecuentemente

citada (en esta obra en la página 343). No obstante, tras la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador por el art. 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el principio ne bis in idem ha seguido invocándose, incluso hasta la actualidad, como fundamento de la paralización de ambos procedimientos, al entenderse que dicho principio impide la existencia de pronunciamientos contradictorios en el mismo asunto por distintos órganos del Estado, como los que podrían producirse por los Tribunales del orden penal y la Administración y, por tanto, los Tribunales contencioso-administrativos. El supuesto de resoluciones discrepantes que, en palabras de la autora (p. 120), «más horror provocaba y provoca es, evidentemente, la posibilidad de que se condene por delito fiscal y que la Jurisdicción Contencioso Administrativa concluya declarando la inexistencia de cuota tributaria exigible».

Una de las principales líneas argumentales de esta obra es la destinada a combatir esta concepción del principio ne bis in idem, que la autora designa como prohibición de «dos verdades» (capítulo XIII) o, cuando se cuestiona su fundamento, como «problema de las dos verdades». Argumenta la autora que la contradicción entre distintas «verdades» que se pretende excluir por aplicación del ne bis in idem, se limita a los «hechos naturales», y en este sentido hay que entender la afirmación de que «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado» hecha por la STC 77/1983, de 3 de octubre, cuyo ponente fue el profesor Díez-Picazo, invariablemente citada en apoyo de una extensión de la prejudicialidad penal en los términos antes indicados. Según esto, el principio ne bis in idem no impide las discrepancias entre resoluciones de órganos distintos respecto a la calificación jurídica de los mismos hechos, la cual, según la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional (cfr. cap. XIII, ap. 4), carece de relevancia constitucional. Reducida la prohibición de las dos verdades a los hechos naturales, el alcance del mencionado principio fuera del estricto ámbito sancionador se equipara a la exigencia de respeto a la cosa juzgada (p. 275). En palabras de la autora (p. 282), «[l]a vinculación a los hechos declarados probados no se extiende sólo al ámbito de una posible sanción ulterior, sino también a la liquidación, no porque así lo diga un reglamento (argumento de la sentencia), sino porque no se trata del principio ne bis in idem, sino de la cosa juzgada». Cabe añadir que, respetando esa vinculación, la Administración puede fijar los presupuestos de hecho de la imposición en el procedimiento administrativo de liquidación con arreglo a las normas de este procedimiento, que pueden no ser admisibles en el proceso penal; por ejemplo, recurriendo a la estimación indirecta.

Se llega así a la siguiente conclusión (p. 279):

«Los hechos relevantes en el ámbito tributario son los hechos tributariamente calificados, mientras que en el ámbito penal es inevitable su consideración desde esta perspectiva, lo que permite concluir que la prohibición de bis in idem no exige,

de ningún modo, la paralización del procedimiento administrativo de fijación de la cuota tributaria a la espera de una sentencia penal en los casos de delito fiscal. La contradicción que pudiera surgir entre dos posibles pronunciamientos paralelos y, por tanto, diferentes no tiene, en principio, alcance constitucional. Por otra parte, es posible una resolución sancionatoria administrativa tras el enjuiciamiento penal no condenatorio».

La demostración, a mi juicio convincente, que ofrece la autora del endeble fundamento de la paralización del procedimiento liquidatorio por el pase del tanto de culpa a los Tribunales despeja el camino para la solución de los problemas que aquejan al actual sistema procedimental y procesal en materia de delito fiscal, que no es otra que la continuación hasta su final de los procedimientos administrativos simultáneamente al proceso penal, es decir, el «paralelismo procedimental». La adopción de este sistema implica, como es obvio, el abandono de la doctrina de la conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito. Subsistiría el problema de la responsabilidad correspondiente al «quinto año» en el que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar pero no el delito fiscal, que ahora resuelve la doctrina de la responsabilidad civil pero que sería preferible, en mi opinión, abordar mediante una armonización de los plazos de prescripción tributario y penal.

La vía del paralelismo procedimental no sólo tiene importantes precedentes en el Derecho comparado, como el sistema alemán, profundamente expuesto en esta obra (cap. XIV), sino que existe ya en otros sectores del ordenamiento español (cfr. cap. XIII, ap. 6). En el ámbito tributario cuando el delito contemplado es el delito contable del art. 310 del Código Penal está prevista la continuación del procedimiento administrativo hasta dictar el acto de liquidación, sin perjuicio de la suspensión del procedimiento sancionador (art. 33 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre) (cfr. pp. 130 y ss.). Discurren también paralelamente en el ámbito administrativo, que queda fuera de esta obra, los procedimientos de liquidación y sancionador, aunque es discutible que se haya producido una efectiva separación entre ellos. En la doctrina comienzan a manifestarse con mayor o menor rotundidad opiniones a favor de la continuación del procedimiento de liquidación, especialmente tras la separación del procedimiento sancionador, al hilo en muchos casos de la crítica de la doctrina de la responsabilidad civil. En esta obra se reseñan algunas muestras de estas opiniones (cfr. caps. XVI y XVII), entre las cuales destaca por su carácter oficial la del Observatorio del Delito Fiscal, que propone que se tome en consideración la tendencia en el Derecho comparado a la separación del proceso penal y los procedimientos administrativos.

Los graves problemas planteados por el sistema procesal del delito fiscal suscitaron también la atención del legislador, que ha adoptado una serie de medidas con el fin de remediarlos o paliarlos. La primera de ellas fue la introducción en la Ley General Tributaria de la Disposición Adi-

cional décima, cuyo apartado 1 dispone que «[e]n los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio». Además de poner de manifiesto las dificultades que plantea la aplicación de esta Disposición (cfr. cap. XV, ap. 3.1), algunos de sus comentaristas opinaron que supone el abandono de la doctrina jurisprudencial de la «mutación del título». En todo caso, representa una devolución a la Administración de parte de sus competencias recaudatorias, aunque sea bajo supervisión judicial. Esta orientación se continúa por la LO 5/2010, de 22 de junio, que añade un nuevo apartado 5 al art. 305 CP del siguiente tenor:

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

La autora considera que este precepto de oscura redacción es un «intento fallido» de establecer el «paralelismo procedimental» (cfr. cap. XVIII), que es como fue entendido por una parte de la doctrina, en cuanto daba por supuesto el mantenimiento por la Administración de sus competencias liquidadoras y reducía el importe de la responsabilidad civil a aquél que no hubiera podido ser liquidado. Otro sector doctrinal criticó este entendimiento de la norma, que fue interpretada, señala la autora, en términos recaudatorios, a lo cual contribuyó la eliminación de la Exposición de Motivos de la LO 5/2010 de un párrafo del Proyecto de Ley de 2007, caducado por el fin de la legislatura, en el que se mencionaba como objetivo de la reforma «que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal y como parece ser la tendencia general en Derecho comparado», y se preveía «la necesaria adecuación del art. 180, Disposición Adicional décima y demás normas concordantes de la Ley General Tributaria». Este párrafo figuraba también en el Anteproyecto de 2008, pero desapareció del Proyecto de Ley publicado en el BOCG el 27 de noviembre de 2009.

El Consejo General del Poder Judicial emitió con fecha 26 de febrero de 2009 un informe sobre el citado Anteproyecto sumamente crítico con la interpretación del art. 305.5 en el sentido del mencionado párrafo de la Exposición de Motivos, que quizá motivó su supresión, aunque curiosamente no dio lugar a la modificación de la redacción del precepto, que fue finalmente aprobada. El citado informe constituye un alegato en contra del paralelismo procedimental y en defensa de la doctrina de la respon-

sabilidad civil derivada del delito fiscal. Entre los argumentos que aduce figura en primer lugar el de la doble verdad:

«el deseo de compatibilizar los procedimientos administrativo y judicial penal [...] abre la puerta a una posible duplicidad de deudas por importes distintos decididas por distintos órganos del Estado, en contra de la doctrina constitucional que afirma que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir a la vez para distintos órganos del Estado sin vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que se deduce de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

A juicio del CGPJ podría a lo sumo

«hacerse un esfuerzo interpretativo [...] en el sentido de que la deuda tributaria defraudada pueda reclamarse en la vía administrativa por el procedimiento de apremio, pero una vez haya recaído sentencia condenatoria firme en el orden penal. [...] Según esta posible interpretación, una vez establecida por la jurisdicción penal la condena comprensiva de la pena de multa, así como el importe de la cuota defraudada y la cuantía de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, la jurisdicción penal se vería descargada de la labor puramente recaudatoria que se instrumentaría a través del procedimiento administrativo recaudatorio de apremio por parte de la Administración tributaria».

Pero incluso así interpretado el precepto carece de justificación:

«Desde el punto de vista técnico y práctico, carece de sentido el posible recurso al procedimiento administrativo de apremio para recaudar la deuda tributaria que integra la responsabilidad civil derivada de delito, con los intereses de demora e incluso la pena de multa, ya que la sentencia firme dictada por la jurisdicción penal constituye un título ejecutivo que es igualmente ejecutable de forma sumaria en el correspondiente procedimiento de ejecución de sentencia, con la misma o mayor celeridad que el procedimiento administrativo de apremio».

La argumentación se remacha con la tacha de inconstitucionalidad:

«[A]tribuir a un procedimiento administrativo la facultad de cobrar la multa impuesta en la sentencia penal resultaría contrario a la competencia para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, que atribuyen en exclusiva a los Juzgados y Tribunales los arts. 990 de la LECrim y 117.3 de la Constitución».

Llegamos así a las reformas recientes llevadas a cabo por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. En lo que respecta a la primera, afectan a las relaciones entre los procedimientos administrativos y el proceso por delito fiscal la modificación del art. 81 y la introducción de una nueva Disposición Adicional decimonovena de la Ley General Tributaria. La nueva redacción del art. 81 LGT amplía las facultades de la Administración Tributaria para adoptar medidas cautelares frente a personas respecto de las cuales se ha formulado denuncia o interpuesto querrela o que están siendo investigadas por

el Ministerio Fiscal o el juez por delitos contra la Hacienda Pública. Por su parte, la Disposición Adicional decimonovena dispone que en los procesos por delito contra la Hacienda Pública «los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán las competencias para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda quedar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito»; es decir, las facultades de la Administración se prolongan más allá del inicio del proceso penal.

Todas las medidas anteriores afectan a la recaudación de las que la última denomina cautamente «cuantías pecuniarias asociadas al delito»; por ello está justificada la crítica de Isabel Espejo, que acusa al legislador de tener una «visión estrictamente recaudatoria del problema» (cfr. cap. XV, ap. 3 y p. 379) y apunta como una de las posibles finalidades de dichas medidas la de recuperar la responsabilidad civil de las estadísticas recaudatorias del Ministerio de Justicia para las de la AEAT (cfr. pp. 334 y 375). La autora afirma, con razón, que los problemas procesales del delito fiscal no se resolverían mientras no se articulase un auténtico paralelismo procedimental (pp. 379 y ss.). Este paralelismo es la condición necesaria para que la Administración pueda ejercitar sus potestades de determinación de la deuda tributaria, con abandono de la perniciosa doctrina de la responsabilidad civil y de las ventajas que ésta proporciona al defraudador tributario. La responsabilidad civil sólo existiría, de acuerdo con el antiguo apartado 5 del art. 305 CP (que pasa a ser el apartado 7 en la redacción de la LO 7/2012), cuando la Administración no haya liquidado la deuda tributaria por prescripción (deuda del «quinto año») o por cualquier otra causa legal, tesis que la autora acepta (cfr. p. 379), aunque, como más atrás hemos indicado, no nos parece la solución jurídicamente más elegante.

En la dirección del «paralelismo procedimental» se orienta ya, en cambio, resueltamente la modificación llevada a cabo en el art. 305 CP por la LO 7/2012. Cuando aparezcan indicios de delito contra la Hacienda Pública, el nuevo apartado 5 de este artículo autoriza (no ordena) a la Administración a continuar tanto el procedimiento de liquidación como el de recaudación, si bien ha de practicar liquidaciones separadas de los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito y de aquellos otros respecto de los que exista tal vinculación. Esta segunda liquidación queda a expensas de «lo que se decida en el proceso penal», a lo que finalmente habrá de ajustarse. La Exposición de Motivos afirma que el nuevo apartado «permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal» —lo cual es técnicamente incorrecto, pues lo que continúa es, ante todo, el procedimiento de liquidación—, y añade que «con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial

no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación».

La continuación del procedimiento administrativo de liquidación separando los elementos de la deuda tributaria independientes del posible delito de los conexos con éste había sido sugerida por algunos autores (Ramírez Gómez y Ribes Ribes, entre otros). Isabel Espejo es muy crítica con este aspecto de la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la LO 7/2012 —no sólo con éste sino también con otros aspectos de la reforma que también analiza (cfr. cap. XX)—. Por una parte, la autora examina las críticas formuladas por el Consejo General del Poder Judicial en su informe de 28 de junio de 2012 sobre el Anteproyecto que desembocaría en la LO 7/2012, que respecto al nuevo art. 305.5 comienza por transcribir íntegramente los comentarios contenidos en el informe de 26 de febrero de 2009, antes referidos. El nuevo informe no se opone tan radicalmente como el anterior al paralelismo procedimental: partiendo de la concepción de la prejudicialidad penal adoptada por el Tribunal Supremo, considera el CGPJ que en relación con los «conceptos y cuantías vinculados al delito» no es posible un acto de liquidación sino todo lo más una estimación administrativa de la posible deuda tributaria, «puesto que la deuda tributaria sólo puede ser una, y en estos casos tiene que determinarla el juez penal». Es patente aquí la ambigüedad del informe acerca de la naturaleza de la cantidad debida por el defraudador.

En conclusión, según el CGPJ,

«[e]sto significa que sin la reforma de las normas correspondientes de la legislación tributaria, de manera que la Administración pueda establecer la deuda tributaria también en estos supuestos para poder proceder a su liquidación y cobro (la propuesta se refiere al “cobro de la deuda tributaria”), a modo de una, actualmente inexistente, “liquidación provisional de deuda tributaria a expensas de lo que resuelva el juez penal”, el modelo diseñado en el Anteproyecto es legalmente inviable, y supone una alteración sin cobertura legal del régimen vigente de prejudicialidad penal».

Cabría preguntarse si el propio apartado 5 del art. 305 CP, en cuanto autoriza a la Administración para liquidar también la deuda tributaria correspondiente a los «conceptos y cuantías vinculados con el posible delito», no suministra ya la cobertura legal que el CGPJ echa en falta, aunque el Código Penal no sea el lugar más adecuado para regular las competencias liquidadoras de la Administración Tributaria. ¿Qué más podría añadir una modificación de la LGT?

La autora observa certeramente (p. 413), basándose en su crítica a las bases del sistema hasta ahora vigente, que

«el Consejo comparte la confusión general de la prejudicialidad tributaria en sede penal (que no es devolutiva, de manera que atribuye competencias al órgano juris-

diccional penal “a los solos efectos de la represión”) con la prejudicialidad penal del art. 10 de la LOPJ, que nadie niega ni pretende cambiar. Porque, además, [...] nada tiene que ver sustancialmente con el delito fiscal, sin perjuicio de su necesaria aplicación general en nuestro Derecho, también en los casos de delito fiscal, cuando, coyunturalmente, proceda».

El informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto, de fecha 7 de junio de 2012, es mucho menos crítico que el del CGPJ; a diferencia de éste aprecia las ventajas que puede tener la continuación paralela al proceso penal del procedimiento administrativo de liquidación y recaudación en vista de la «escasa eficacia que suelen deparar las [medidas asegurativas] que puedan adoptarse, en muchos casos tardíamente, por los órganos de la administración de justicia», dando lugar a una «incompatible dicotomía» entre los defraudadores cuya cuota no alcanza la cuantía mínima del delito fiscal y aquellos que la sobrepasan, «cuya conducta es objetivamente más grave [...] pero, paradójicamente, son objeto de una respuesta asegurativa más tardía». No obstante, este informe aduce la objeción de las «dos verdades»: «debe advertirse que dicha técnica legislativa incorpora riesgos evidentes de resultados contradictorios entre ambos procedimientos que se rigen por principios distintos y con diferentes mecanismos de investigación».

Si para el CGPJ el tímido paralelismo establecido por la reforma suscita serios reparos, para Isabel Espejo el avance en esta dirección no es suficiente (cfr. pp. 414 y ss.). Señala, en primer lugar, las dificultades que en muchos casos planteará la separación de los elementos de la deuda tributaria vinculados al delito de los que no lo están, observación que es difícil no compartir. Pero su crítica fundamental es que no consigue desprenderse completamente de la prejudicialidad penal como ésta se ha venido entendiendo. El verdadero paralelismo es el que se da entre el procedimiento administrativo y el proceso, pero en el sistema de la LO 7/2012 lo que se establece es un paralelismo dentro de la propia Administración, a la que se obliga a seguir dos procedimientos, mientras que la liquidación de los elementos relacionados con el posible delito sigue quedando a expensas de la sentencia penal y su ejecución está sujeta a la decisión judicial. Es decir, al no aceptar sin reservas el paralelismo procedimental y con él la posibilidad de resoluciones discrepantes, el legislador ha seguido prisionero de la prejudicialidad penal, que, como señala Isabel Espejo (p. 262), es la única que puede evitarla.

* * *

El segundo gran conjunto de cuestiones abordado en esta obra (principalmente pero no sólo en su Parte II) es el relativo al papel que la Administración Tributaria desempeña en el actual sistema procedimental y procesal del delito fiscal, que, como acabamos de ver, subsiste en buena

parte tras las recientes medidas legislativas. Dentro de ese amplio conjunto es posible distinguir dos grupos de temas, aunque existan zonas de contacto entre ellos: uno es el que trata de la posición de la Administración dentro de la investigación del delito fiscal, su organización para esta actividad y la calidad en la que la realiza; el otro es el relativo al marco procedimental de tales actuaciones de investigación y a la posición que en él ocupa el contribuyente sometido a investigación. En el primero de estos dos grupos temáticos la perspectiva es la de la propia Administración y su relación con los Tribunales de lo Penal; en el segundo, por el contrario, la perspectiva es fundamentalmente la del ciudadano.

Por lo que se refiere al primero de estos dos grupos de cuestiones, la autora pasa revista (cap. VIII) a los diversos intentos de crear dentro de la AEAT órganos especializados en la investigación y persecución del fraude fiscal, ya como unidades dependientes orgánicamente del Ministerio del Interior, ya como órganos de auxilio judicial. Examina también (cap. IX) la actuación de los inspectores de Hacienda como peritos, denominación que encubre realidades de distinta naturaleza, como, en algunos casos, actuaciones de investigación del delito de carácter cuasi policial por mandato judicial. Son importantes las consideraciones críticas de la autora acerca de la existencia de lo que denomina «prejudicialidad administrativa de facto» (apartado 2):

«De facto, es muy difícil evitar la prejudicialidad administrativa que caracteriza esencialmente los tipos en blanco, de manera que es frecuente en el proceso penal que se manejen por el juzgador esquemas propios de esta prejudicialidad. Con la particularidad de que se aplica sobre actuaciones de “peritos” al margen de todo control administrativo y, en realidad, como veremos, jurisdiccional».

Las consecuencias que tiene para el Estado de Derecho el haberse llenado por esta vía de hecho -con el consentimiento, como muestra la autora, de una parte de la jurisprudencia, aunque existe también una línea minoritaria crítica- el absoluto vacío normativo en la materia son desoladoras:

«Una consecuencia de la tendencia a esta prejudicialidad administrativa de facto, es que no son infrecuentes las condenas penales sobre la exclusiva base, prácticamente indiscutida, del informe inspector, que produce, con mayor o menor fundamento, a menudo sin la adecuada confrontación, una inversión de la carga de la prueba, que sitúa al acusado en la necesidad de ofrecer una contraprueba en condiciones de práctica imposibilidad, pues se trataría de hacer una auténtica contrapericia que, tanto en términos técnicos, como temporales, no suele estar en condiciones de hacer.

Como resultado, se ha producido un fenómeno curioso, que alcanza su máximo esplendor cuando el proceso penal ha concluido condenando en casos en que el procedimiento tributario hubiera encontrado serias dificultades para sostener no sólo la imposición de sanción, sino incluso el acto de liquidación, no ya en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sino en los propios Tribunales Económico Administrativos, pues se ha sustituido el expediente administrativo, con lo que de garantista tiene y con sus requisitos probatorios, por la denominada prueba peri-

cial, a menudo basada exclusivamente en el informe inspector, ratificado en el juicio oral y acríticamente aceptado, pese a las diferencias teóricas que en el campo de la prueba hablan de un mayor rigor en materia penal, in dubio pro reo».

La autora señala así el valor que pueden tener en el proceso penal los elementos de prueba recogidos en el expediente administrativo como alternativa a la prueba pericial de los inspectores de Hacienda. Ahora bien, esta observación nos lleva a las cuestiones del segundo grupo, es decir, a la de la naturaleza de la actuación administrativa cuando aparecen indicios de delito y la de los derechos del contribuyente en tal situación. Estas cuestiones se plantearían de forma ineludible si se estableciese un procedimiento administrativo de investigación del delito fiscal a cargo de un órgano de la Administración Tributaria.

En el capítulo XI se examina la posible consideración del Servicio de Vigilancia Aduanera como policía judicial del delito fiscal, a lo que tendieron determinadas disposiciones reglamentarias; posibilidad respecto de la cual Isabel Espejo llega a una conclusión negativa. En opinión de la autora (pp. 389 y ss.), «quien es, o debería ser, técnica, material y naturalmente competente para la investigación del delito fiscal es la Inspección de Hacienda». Se trataría de dar un reconocimiento legal a las funciones que ésta de hecho desempeña en muchas ocasiones so capa de actuaciones periciales, algo que no podría hacer, observa la autora, si tal investigación no fuera su competencia propia, pues no se pueden atribuir funciones de policía judicial fuera del marco de competencia del órgano que las ejerce. La aceptación de esta propuesta exigiría adoptar las necesarias medidas organizativas y establecer el correspondiente procedimiento. El modelo que propone la autora es el de la Steuerfahndung o Investigación Tributaria alemana, estudiada en el capítulo XIV.

La atribución a la Administración Tributaria de funciones de investigación del delito fiscal, necesariamente bajo control judicial, tendría ante todo la inmensa ventaja de acabar con la inaceptable situación actual en la que esa investigación se lleva a cabo en muchos casos subrepticamente por la Inspección: antes del pase del tanto de culpa a los Tribunales dentro del procedimiento de liquidación, con total desconocimiento de los derechos de la persona sometida a una instrucción penal; después de dicho pase, en la forma claudicante de la actuación pericial. Efectivamente, entre el momento en el que en la comprobación en el marco del procedimiento liquidatorio aparecen los primeros indicios de delito hasta aquel en que la posible existencia de éste se traslada a los Tribunales se realizan unas actuaciones cuya finalidad ya no es únicamente fijar los hechos presupuesto de la aplicación del tributo sino en el mejor de los casos confirmar la consistencia de los primeros indicios y en el peor realizar una verdadera instrucción del delito.

En este tiempo el «jefe del órgano administrativo competente podrá ordenar completar el expediente con carácter previo a decidir sobre su

remisión o no al delegado o al director del departamento correspondiente», a quienes compete la decisión de pasar o no el tanto de culpa a los Tribunales (art. 32.3 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre). Aunque, como señala Ruiz García (REDF, núm. 151, 2011, p. 739), la finalidad de estas actuaciones complementarias no es buscar los medios de prueba que justifiquen la condena en la vía penal, sino únicamente disipar las dudas de la Administración acerca de la concurrencia de los requisitos para pasar el tanto de culpa, si la duda se resuelve a favor de la elevación a los Tribunales es porque dichas actuaciones han robustecido la presunción de culpabilidad del infractor y por tanto han tenido un carácter incriminatorio frente a este.

La doctrina ha identificado en las actuaciones administrativas previas al pase del tanto de culpa a los Tribunales un procedimiento específico al que designa con distintos términos, como «fase preprocesal», «fase previa o interna», «fase procedimental» u otros semejantes. La existencia de esta «fase» se ve propiciada por la indeterminación del grado de certeza que deben tener los indicios de delito para que deba pasarse el tanto de culpa a los Tribunales señalada por Ruiz García (ibid., pp. 735 y ss.). Lo verdaderamente grave es que el contribuyente, que cree que lo que está haciendo la Administración es comprobar su situación tributaria con vistas, en su caso, a una liquidación de la deuda pendiente, ignora que en realidad lo que se está investigando es si hay indicios razonables de que ha cometido un delito fiscal. Suprimida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, la audiencia previa al pase del tanto de culpa que preveía originariamente el art. 180.1 LGT, tampoco se informa al contribuyente del resultado de esta investigación y de la decisión que en vista de ella se propone adoptar la Administración y, por consiguiente, no se le da oportunidad de oponerse ella. Esa supresión lleva consigo la de la previsión expresa del deber de notificar el pase del tanto de culpa, si bien éste resulta de otros preceptos (cfr. Ruiz García, ibid., pp. 740 y ss.) e interesa a la Administración en cuanto dicho pase es causa de interrupción de la prescripción de las acciones liquidatoria y sancionadora de la Administración así como del plazo de las actuaciones inspectoras, como indica Isabel Espejo en esta obra (pp. 168 y ss.).

La ambigüedad de las actuaciones administrativas en esta «fase preprocesal» se traduce en oscuridad sobre la posición del sujeto investigado, que no sabe si se encuentra dentro de un procedimiento de liquidación de una deuda tributaria o en el seno de un procedimiento de instrucción de un delito. Los derechos y deberes, en primer lugar constitucionales, del sujeto en estos dos procedimientos son muy distintos: en el primero el contribuyente tiene un deber general de colaboración con la Administración, deber que cesa en el segundo, en el que prevalece el derecho a no autoinculparse derivado del art. 24.2 de la Constitución. De aquí que el primer principio que debe regir la actividad de la Administración cuando

puede actuar en el marco de uno u otro procedimiento y, por tanto, en distinta calidad, sea el de «claridad procedimental», desarrollado por la doctrina alemana.

Isabel Espejo lleva a cabo en esta obra un detenido examen de las disposiciones que regulan el «procedimiento tributario ante el delito fiscal» (cap. VI), respecto de las cuales no ahorra las críticas: velocidad de modificación, ínfimo rango, no publicación a menudo en el BOE, ausencia de claridad sobre su modificación, derogación y vigencia, de los cuales derivan, a juicio de la autora, evidentes problemas de seguridad jurídica (p. 132). Afirma la autora que «el elevado nivel de oscuridad permite que queden en la sombra cuestiones fundamentales como son las que atañen a las respectivas situaciones jurídicas del contribuyente y de la Administración una vez que surgen los indicios de delito». Estas críticas no se pueden más que suscribir cuando de la exposición de la autora resulta que dichas disposiciones consisten en su mayor parte en resoluciones de la AEAT. Este estado de cosas es una muestra muy relevante de la deplorable calidad de la regulación de la Agencia Tributaria, grupo normativo que todavía hoy pende de su norma constituyente contenida, como es sabido, en un artículo de una Ley de Presupuestos, lo que en su día suscitó reparos de constitucionalidad hoy olvidados. Teniendo en cuenta la trascendental importancia de sus funciones, es inaceptable que la AEAT no tenga una Ley reguladora propia y que su organización se halle deslegalizada y entregada a las normas del ínfimo rango a que se refiere Isabel Espejo. La disciplina de la AEAT no es una cuestión de simple organización interna sino que, como frecuentemente sucede con la organización administrativa, afecta a derechos de los ciudadanos, como lo prueba la materia objeto de esta obra.

La conclusión de la autora tras el examen de la normativa sobre la organización y actuaciones de la AEAT ante los indicios de delito fiscal es que «la regulación de esta materia es, exclusivamente, la propia del desarrollo de la línea jerárquica», es decir, entendemos, que lo que dicha normativa regula no es un procedimiento administrativo ad extra, sino sobre todo los sucesivos documentos e informes dirigidos hacia arriba hasta alcanzar a la autoridad que finalmente resuelve sobre el pase del tanto de culpa a los Tribunales, acerca de lo cual ironiza Isabel Espejo (p. 141): «Se trata, por tanto, de una estricta articulación de la jerarquía en la AEAT, que, como se debe haber concluido de las páginas anteriores, es una organización extraordinariamente jerarquizada, con muchos jefes, jefes de jefes y adjuntos a jefes, por lo que es fácil perderse en la misma».

La afirmación de que las disposiciones que regulan la actuación administrativa en presencia de indicios de delito fiscal se limitan a canalizar la vía jerárquica lleva a la autora a negar la existencia de la «fase preprocesal» concebida como un procedimiento administrativo: «existe sólo y exclusivamente la normal vía jerárquica, sin que exista soporte normativo alguno para sostener una especial connotación procedimental, por tratarse de un supuesto de posible delito fiscal» (p. 160). Sin embargo, del hecho de que la

*regulación de dicha actuación administrativa sea rudimentaria y prácticamente inexistente no se puede deducir, a nuestro juicio, que esa actuación no existe. La aparición de indicios de delito —que, en gráfica expresión de la autora (p. 160) «es, legalmente, la mirada de la serpiente para la Administración Tributaria, a la que paraliza totalmente»— modifica el sentido de la actividad administrativa, que deja de orientarse a la liquidación y se dirige a determinar si procede o no el pase del tanto de culpa a los Tribunales. En cuanto se trata de una actividad administrativa encaminada a un fin no existe otro modelo dogmático para calificarla que el del procedimiento, y como tal tiene un comienzo (la diligencia que recoge los indicios) y un final (el acuerdo de pasar el tanto de culpa o continuar el procedimiento administrativo) (cfr. Ruiz García, *ibid.*, pp. 739 i. f. y ss.).*

A lo anterior se puede añadir que si no existiera una actuación administrativa con rasgos específicos, que es, en definitiva, lo que afirman los autores que reconocen la existencia de la «fase preprocesal», no surgiría la necesidad de regularla. Sin embargo, tal necesidad es imperiosa si se quiere respetar los derechos de los contribuyentes. Tiene plena razón Isabel Espejo cuando escribe lo siguiente (pp. 382 y ss.):

«[L]a cuestión fundamental que hay que plantearse y que planea sobre nuestro estudio es la de si es legítima una situación que apunta a que, tras más de tres décadas de apasionada lucha contra el fraude, no hay nadie en España con competencia, en todos los sentidos de la expresión, para la investigación del delito fiscal, pues aunque exista esa competencia, en el sentido jurídico, asignada exclusivamente a los jueces de instrucción y a la policía, no parece que esa sea la solución adecuada o, al menos, desde luego, no es lo que está funcionando. Con todas las limitaciones y deficiencias derivadas de la situación que andamos analizando, el delito fiscal, o se investiga por la Inspección, o difícilmente se investiga por nadie.

En definitiva, la paralización de la Administración ha permitido que la fase preprocesal en el delito fiscal y la investigación del mismo, en esta fase, o ya abierta la vía procesal, carezcan de regulación, de transparencia, y de auténtico control jurisdiccional, pues el problema que la paralización administrativa está encubriendo es el de las garantías del contribuyente en la fase preprocesal, y el de la investigación del delito fiscal».

En los párrafos anteriores está trazada la línea que enlaza las distintas cuestiones de las que trata esta obra y un esbozo del sistema que resultaría si se aceptasen los principios que en ella se propugnan, fundamentalmente el de paralelismo procedimental. Las líneas maestras de este sistema serían que la aparición de indicios de delito fiscal en el curso de las actuaciones inspectoras no afectaría al procedimiento de liquidación, que continuaría hasta su terminación, incluida la vía contencioso-administrativa; la posible existencia del delito se investigaría, bajo supervisión judicial, por órganos de la Administración Tributaria provistos de la necesaria competencia. El sistema tendría que completarse con las reglas que exige el respeto del derecho a no autoinculparse. De seguirse el modelo alemán, estas reglas deberían reconocer al contribuyente el derecho a

rehusar la información que se le requiera en el procedimiento de liquidación, especialmente a partir del inicio de la investigación de los indicios de delito fiscal y, por descontado, dentro de este último procedimiento. Bajo estas condiciones no habría ningún impedimento para la comunicación de informaciones entre uno y otro procedimiento.

* * *

La presente obra tiene su origen en una tesis doctoral defendida por su autora en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid ante un Tribunal formado por los profesores Diego Marín-Barnuevo Fabo, Gabriel Casado Ollero, Pablo Chico de la Cámara, Pedro Manuel Herrera Molina y Enrique Ortiz Calle, que le otorgó la máxima calificación. Como director de esa tesis pude seguir de cerca su elaboración, que se prolongó durante bastantes años debido a las exigencias del trabajo profesional de Isabel Espejo como Inspectora de Hacienda. Sin embargo, esta actividad, que durante un período de varios años se desarrolló como Jefe de Unidad Especial de Auxilio Judicial, por tanto en estrecha relación con los Tribunales de Justicia, sin duda sembró en ella las inquietudes intelectuales que la incitaron a profundizar en el estudio de los problemas sobre los que versa esta obra y le proporcionó un observatorio inmejorable de la realidad de la que surgen dichos problemas.

Por otra parte, éste es un trabajo de madurez, al que ha precedido una intensa formación en universidades extranjeras (Harvard y Colonia, principalmente, en ésta bajo la dirección del profesor Klaus Tipke) y una dilatada actividad docente y profesional en diversas universidades y otras instituciones españolas y extranjeras, incluidos organismos internacionales como la OCDE, la Comisión Europea y recientemente el Fondo Monetario Internacional, que no es posible enumerar aquí. Fruto de esta actividad es una nutrida lista de publicaciones sobre temas muy variados de Derecho tributario. Esta madurez intelectual es la que explica el rigor y la seguridad con los que la autora analiza los problemas y propone las soluciones.

De las páginas precedentes, en las que he tratado de analizar esta obra con la intención de acompañar al lector en su recorrido por ella, no siempre fácil, espero que resulte claramente mi adhesión, a menudo entusiasta, a la inmensa mayoría de sus planteamientos y propuestas. En mi opinión esta obra contiene las claves explicativas del actual sistema de relaciones entre los procedimientos administrativos y el proceso penal en el delito fiscal, y por ello constituye también una valiosa guía para resolver los problemas planteados por dicho sistema, que han impedido que esa figura penal logre la indispensable eficacia.

Carlos PALAO TABOADA
Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario

PRESENTACIÓN Y PRECISIONES METODOLÓGICAS

1. PRESENTACIÓN

En virtud del Convenio celebrado el 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal se constituyó el «Observatorio del Delito Fiscal», que en diciembre de 2006 emitió su primer informe centrado en el delito fiscal en sentido estricto, es decir, el tipificado en el art. 305 del Código Penal¹.

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

¹ Vid. *Primer Informe del Observatorio Administrativo*, previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, diciembre, 2006 (http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio.pdf) (en adelante Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal), p. 5.

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

Una de las razones para ello deriva de la comparación de las sanciones aplicables en virtud del sistema de ilícitos administrativos con los resultados de la aplicación del delito fiscal. Así, se señala en la conclusión quinta del citado informe³:

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

El sistema de infracciones tributarias de la Ley 58/2003, General Tributaria, es extremadamente severo⁴, mientras que el funcionamiento del delito fiscal, que no suele dar lugar a efectivas penas privativas de libertad, conduce a sanciones pecuniarias que, en general, no son apreciablemente más altas⁵ que las impuestas habitualmente por la Administración, al mismo tiempo que son numerosos los supuestos en los que ni siquiera se celebra el juicio oral⁶.

En este resultado no es pequeño el papel que juega la conformidad del acusado con la pena propuesta por el Fiscal, introducida por la Ley Orgánica 7/1988, de 28 de diciembre, que modificó nuestra LECrim en lo relativo al enjuiciamiento de los delitos castigados entonces con pena inferior a reclusión menor⁷, que supone que si el acusado manifiesta su conformidad con la pena pedida por el fiscal, y ésta es inferior a las cuantías fijadas por la ley, el Tribunal, o normalmente el juez de lo penal, dictará sentencia sin más trámites, sin poder imponer pena mayor que la acordada, y sin celebración del juicio oral, debiendo aceptar los hechos y la calificación jurídica acordados por las partes.

Independientemente de la cuestión que se plantea en torno a la naturaleza jurídica⁸ y al funcionamiento de esta institución, lo cierto es que

³ *Ibid.*, p. 109.

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

⁵ Que no era extraño que no se cobraran por deficiencias de la ejecución de sentencias penales. Vid. VVAA, J. M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. II, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2008, pp. 1789-1790.

⁶ Con lo que desaparece incluso la denominada «pena de banquillo».

⁷ Este procedimiento es el que se sigue en el delito fiscal, en cuanto delito menos grave.

⁸ La cuestión de la naturaleza de la conformidad en el proceso penal no es pacífica. Existen sectores doctrinales que consideran que constituye una manifestación del principio de oportunidad

la misma supone en la práctica la imposición de penas de muy escasa entidad, lo que, acompañado de la satisfacción de la denominada «responsabilidad civil» en lugar de la cuota tributaria, da lugar a una relación no deseable entre infracciones tributarias y delitos fiscales, en el sentido de una mayor gravedad de las primeras con respecto a los segundos, lo que puede suponer que conductas que en el ámbito administrativo serían sancionadas con multas no inferiores al 75 por 100 del importe defraudado, y a veces bastante superiores, sean sancionadas en sede penal con cuantías notoriamente inferiores⁹ por el juego combinado de las circunstancias atenuantes y la conformidad del acusado¹⁰.

y, por tanto, una excepción al de legalidad que preside nuestro Derecho y nuestro proceso. También se ha señalado que la conformidad participa de las notas de la transacción, lo que sería posible, de considerar que en este proceso las partes gozan de una capacidad de disposición material. La posición mayoritaria considera que en el proceso ordinario no cabe hablar de transacción. Cfr. L. PUENTE SEGURA, *La conformidad en el proceso penal español*, Madrid, Colex, 1994, p. 72. Por el contrario, en el procedimiento abreviado, el procedente en el delito fiscal, se apuntan en ocasiones elementos transaccionales. La opinión mayoritaria considera que el fiscal ha de perseguir el delito y solicitar la pena legalmente prevista, de manera que la conformidad no es sino un acto unilateral del acusado que no puede comportar ninguna alteración en las facultades y obligaciones del fiscal pues, a diferencia del proceso civil, donde se debaten intereses privados y, por tanto, disponibles, en el proceso penal, al debatirse intereses públicos e indisponibles, se debe buscar la verdad material, debiendo ceder la manifestación de la voluntad de las partes en favor del principio público que obliga a la persecución de las infracciones penales. Cfr. M. FORCADA JORDI, «Acerca de la conformidad en el proceso penal», *La Ley*, Año XII, núm. 2674, p. 1.

Según la Circular núm. 1/1989 de la Fiscalía General del Estado «[l]a sensibilidad y habilidad de los srs. fiscales debe ser utilizada para agotar al máximo el cumplimiento del espíritu de la ley, especialmente en los delitos de menor entidad, adoptando posiciones estratégicas en el proceso que fomenten la conformidad de los acusados y eviten la carga procesal de la celebración del juicio». Existe un «Protocolo de Actuación para Juicios de Conformidad» suscrito entre la Fiscalía General del Estado y el Consejo General de la Abogacía Española, con fecha 1 de abril de 2009. Para los delitos fiscales existe un «Protocolo de Tramitación de las Propuestas de Conformidad en el ámbito del Delito contra la Hacienda Pública», entre la Abogacía General del Estado y la AEAT, de fecha 29 de julio de 2009.

⁹ De ahí que se haya llegado a plantear la posible preferencia del contribuyente por la vía penal como un supuesto no necesariamente descabellado. Vid. VVAA, J. GARBERI LLOBREGAT (dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, vol. 1, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005, p. 362.

¹⁰ Vid. A. JUAN LOZANO, «Hacia una nueva regulación de las funciones inspectoras: reflexiones para el debate», en VVAA, *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pp. 61 y ss. Esta autora destaca el diferente papel de la discrecionalidad en el procedimiento administrativo sancionador, frente al que juega en el proceso penal (*ibid.*, p. 81). La razón de la diferencia estriba, fundamentalmente, en la desconfianza del legislador, de los tribunales y de la doctrina con respecto a la discrecionalidad administrativa, especialmente acentuada por la huida del Derecho administrativo (del Derecho), que se ha intentado más de una vez por algunos gestores públicos y que ha dado lugar a una auténtica «revuelta» del Derecho administrativo.

En un intento de introducir mayores niveles de discrecionalidad en el procedimiento administrativo, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, introdujo, en su art. 88, la terminación convencional de los procedimientos administrativos, y, en su art. 107, la posibilidad de que el recurso administrativo sea sustituido por otros procedimientos como la conciliación y la mediación o arbitraje.

Existe en nuestro Derecho tributario sancionador la reducción de sanción por conformidad, absolutamente reglada y sin margen de discrecionalidad administrativa. Las actas con acuerdo sí suponen la introducción de componentes transaccionales, con efectos importantes en el campo san-

Éste, que no es un problema menor, no es el más grave de los que se plantean en torno al delito fiscal. Así, en la conclusión cuarta del referido informe¹¹ se señala:

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

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

Esta situación no es sino el punto de llegada, tan previsible como imprevisto, de una evolución en torno a la cuestión de la fijación de la «cuota tributaria» en los casos de delito fiscal, que, sin perjuicio de otros problemas importantes, fundamentalmente organizativos y procedimentales, constituye el aspecto más negativo del sistema articulado, que ha conducido a una sensación de crisis, a pesar de la existencia de un número no desdeñable de sentencias condenatorias.

Se ha entrecomillado la expresión «cuota tributaria» porque en los casos de delito fiscal ésta desaparece, viniendo a ocupar su lugar la denominada «responsabilidad civil derivada del delito», de manera que se produce una especie de exención tributaria al margen de la ley, pues no está, no puede estar, prevista en ninguna ley una exención tributaria para los delincuentes fiscales¹².

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

cionador. Ninguna de estas figuras juega un papel equivalente al de la conformidad del acusado en el proceso penal.

¹¹ Vid. *Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal*, ob. cit., p. 109.

¹² Vid. VVAA, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2008, p. 255. Vid. I. ESPEJO POYATO, «Administración y Jurisdicción en el delito fiscal», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, num. 33, enero de 2013. Se trata de un resumen de las conclusiones alcanzadas en estas páginas.

El sistema, tal y como ha quedado articulado en su evolución a lo largo de más de un cuarto de siglo, es de muy difícil conciliación con los principios de igualdad y de capacidad económica consagrados en los arts. 14 y 31 de la Constitución española. Tampoco es respetuoso con las garantías del proceso penal, al mismo tiempo que, desde una perspectiva puramente práctica, lo conseguido dista mucho de lo pretendido¹³.

Así, en la conclusión séptima del referido informe se afirma directamente: «Todas las circunstancias anteriores producen una sensación general de insatisfacción ante la regulación y aplicación de delito fiscal en España, considerándose claramente susceptible de mejoras en cuanto a su eficacia y a su eficiencia»¹⁴.

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

El necesario punto de partida de este análisis ha de ser la consideración de que cualquier alternativa de articulación procesal del delito fiscal es cuestionable¹⁵, de manera que no se trata de buscar la panacea, sino de intentar articular los diversos problemas que se plantean de la manera que mejor cohoneste los principios constitucionales en juego. De hecho, como habrá ocasión de analizar a lo largo de estas páginas, el sistema actual no es sino el fruto de una irreflexiva huida de problemas inevitables.

El núcleo del problema estriba en la dificultad derivada de «una materia compleja, en la que concurren dos ramas del ordenamiento jurídico bien distintas como son el Derecho penal y el Derecho tributario»¹⁶.

Como señalan Suárez González y Herrera Molina, «[l]a unidad del ordenamiento jurídico produce, en ocasiones, efectos insospechados. Esto es especialmente cierto cuando una rama del Derecho efectúa remisiones a pre-

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

¹⁴ Vid. *Primer Informe del Observatorio del delito fiscal*, ob. cit., p. 109. A la misma conclusión conduce, de nuevo, la lectura del *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit.

¹⁵ El diseño y la aplicación del Derecho tributario son extraordinariamente difíciles, debido a la complejidad de la realidad económica y social a la que necesariamente adjetiva, con consecuencias no deseables para muchos ciudadanos, que no desean pagar impuestos. Por ello, quizá la ventaja fundamental del Derecho comparado es que su estudio permite observar que hay campos en los que, pese a las defensas y críticas fervientes de los distintos sistemas escogidos por los legisladores, «no hay nada que hacer», pues se trata de campos sin solución, en el sentido de que cualquier solución que se adopte deja problemas importantes en el camino. Así, por ejemplo, se pueden citar los problemas de la tributación de la familia, la valoración de bienes en relación con los diversos impuestos y la articulación del procedimiento administrativo y del proceso penal en el delito fiscal, objeto de nuestro estudio. Estrechamente ligado con este último tema está el problema de la concreta articulación práctica de los principios constitucionales en el procedimiento administrativo sancionador que, a pesar de lo mucho que se ha escrito sobre el mismo, no sólo no está resuelto sino que apenas está suficientemente planteado.

¹⁶ Cfr. VVAA, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., 2004, p. 227.

ceptos de naturaleza diversa, como sucede en el ámbito de las denominadas leyes penales en blanco»¹⁷.

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

En términos más concretos, el problema estriba en que el tipo del art. 305 del Código Penal consiste en eludir el pago de tributos en importe superior a 120.000 euros, lo que plantea la cuestión de la determinación de la cantidad eludida, es decir, de la cuota tributaria que corresponde pagar al sujeto que comete delito fiscal defraudando una cuota tributaria que supere el importe señalado.

Pues no hay que olvidar que el delincuente fiscal, antes que delincuente es, *ex definitione*, contribuyente¹⁹, y que el delito fiscal surge por no atender la obligación principal que de esta condición deriva, lo que exige determinar la cuota tributaria debida, al menos lógica y conceptualmente, con anterioridad a la determinación de que ésta se ha defraudado. De ahí que se plantee la cuestión de quién debe fijar esa cuota tributaria que se va a considerar defraudada y cuándo y cómo debe hacerlo.

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

¹⁷ Cfr. C. J. SUÁREZ GONZÁLEZ y P. M. HERRERA MOLINA, «Delito fiscal y constitución (A propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990)», *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 45/1991, p. 739.

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

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

de las correspondientes penas, o la fija la Jurisdicción Penal en el proceso por delito fiscal.

La actuación de ambos órdenes, Administración (sujeta en el ejercicio de sus potestades al control de la Jurisdicción Contencioso Administrativa) y Jurisdicción Penal, sobre una misma realidad plantea el problema de las relaciones entre ambos órdenes competenciales²⁰.

Un nuevo elemento distorsionador a añadir está muy bien planteado por Zabala Rodríguez-Fornos, cuando dice:

«La atribución de la potestad sancionadora a las Administraciones Públicas responde a un desarrollo histórico del postulado de la división de poderes del Estado, que, aun apoyado en razones de oportunidad y eficacia, no deja de suponer distorsión respecto de su planteamiento inicial, al inmiscuir funciones administrativas en una esfera reservada al Poder Judicial. Ha carecido, además, de un planteamiento coherente de las relaciones entre el orden sancionador administrativo y el penal, que incluso ha llevado a confundir institutos administrativos [...] con los penales [...] La existencia de los delitos fiscales tampoco ha dejado de plantear problemas sobre los elementos de tipificación de estos y sus respectivas esferas funcionales, penal y administrativa, pues la atribución a la Jurisdicción penal de su enjuiciamiento no impide que la persecución de estos requiera usualmente una actividad de la Administración previa a la jurisdiccional».

«Las normas tributarias y las penales sólo lentamente han ido resolviendo los problemas que plantea la conexión de estas fases de acción administrativa y jurisdiccional, y, no siempre con la necesaria claridad, a lo que no son ajenas la tendencia a una eficacia administrativa, entendida a veces como eficacia burocrática al margen de las exigencias de la seguridad jurídica, ni la resistencia del contribuyente a verse inmerso en actuaciones penales»²¹.

El análisis de la confluencia de ambos campos normativos y de ambos órdenes punitivos, penal y tributario, es necesario para clarificar la cuestión de las relaciones entre Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el delito fiscal.

2. PRECISIONES METODOLÓGICAS

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

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

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

²¹ Cfr. A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOSA, «Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública», *Tribuna Fiscal*, núm. 201, 2007, p. 13.